



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito

JOSÉ FÉLIX JESUS DA ROCHA

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE SOB O FOCO DOS PRINCÍPIOS E DO
UTILITARISMO**

**BRASÍLIA
2014**

JOSÉ FÉLIX JESUS DA ROCHA

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE SOB O FOCO DOS PRINCÍPIOS E DO
UTILITARISMO**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília para obtenção parcial da
Graduação de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Pedro Ivo Rodrigues Velloso
Cordeiro.

**BRASÍLIA
2014**

JOSÉ FELIX JESUS DA ROCHA

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE SOB O FOCO DOS PRINCÍPIOS E DO
UTILITARISMO**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília para obtenção parcial da
Graduação de Bacharel em Direito.

Aprovado pela banca em 10 de julho de 2014

BANCA EXAMINADORA

Prof. Pedro Ivo Rodrigues Velloso Cordeiro
Orientador - UNB

Prof. Ticiano Figueiredo
Membro da Banca - UNB

Prof. Marcelo Turbay Freiria
Membro da Banca - UNB

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha esposa Mana e ao meu filho Petrus Heitor que são a razão do meu viver. Que em todos os momentos de nossas vidas souberam que a minha ausência era para um objetivo maior, com esse desafio de uma nova graduação

Ao meu irmão Leandro Quintana da Rocha Filho (*in memoriam*)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que de forma direta ou indireta contribuíram para que eu pudesse galgar mais um passo na trilha do conhecimento. Em especial todos os professores, colegas e amigos.

Agradecimento mais que especial a minha mãe Maria Neiva, por me ensinado a ser uma pessoa melhor a cada dia.

"No que diz respeito ao empenho, ao compromisso, ao esforço, à dedicação, não existe meio termo. Ou você faz uma coisa bem feita ou não faz. "

Ayrton Senna

Resumo

Hoje a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento é inquestionável, do ponto de vista normativo. Existe, entretanto, uma grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência acerca do tema. Muito se discute se este instituto realmente é benéfico ao país ou apenas abarca o interesse utilitarista e simplista de arrecadação. Este trabalho pretende fazer uma comparação entre os dois pontos de vista, em busca do esclarecimento. Para tanto, trar-se-á da jurisprudência dos tribunais, principalmente dos tribunais superiores. Procurar-se-á também apresentar os prós e contras do ponto de vista dos doutrinadores. Em relação aos pontos contrários à extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento, será feita uma confrontação com os princípios constitucionais da igualdade e da proporcionalidade, principalmente em relação aos crimes contra o patrimônio. Apesar de serem, em sua essência, semelhantes aos crimes contra a ordem tributária, eles não são albergados pelo instituto. Em relação ao utilitarismo, busca-se mostrar que tal instituto é muito simplista e com sua utilidade prática acaba por trazer mais danos do que benefícios em face principalmente das funções das penas. Conclui-se, portanto, que apesar de fortes argumentos favoráveis, não há nenhuma comprovação de que a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento traz algum benefício aos cofres públicos, além de ferir os princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade. Desta forma não é a solução adequada e deveria ser extirpado do ordenamento jurídico pátrio.

Palavra Chave: Direito Penal; crimes contra a ordem tributária; extinção da punibilidade

Abstract

Today the extinction of punishment for crimes against the tax order for payment is unquestionable, in the normative point of view. However, there is considerable controversy in doctrine and jurisprudence on this subject. However, the debate whether this institute is really beneficial to the country or just embraces the utilitarian and simplistic interest revenue still exists. This project aims to make a comparison between the two points of view, in respect to the search of enlightenment. In order to do so, it is necessary to bring up the jurisprudence of the courts, especially in the higher courts. This attempt will also present the pros and the cons in the view of scholars. Regarding the points against the extinction of the punishment of crimes against the payment into the tax system, a confrontation with the constitutional principles of equality and proportionality will be conducted, particularly in relation to property crime. Despite being, in its essence, similar to crimes against the tax system, they are not accommodated by this institute. In relation to utilitarianism, it seeks to show that this institute is very simplistic and its practical utility ultimately does more harm than good, especially in the face of the functions of convictions. Therefore in conclusion, despite strong favourable arguments, there is no evidence to prove that the extinction of punishment for crimes against the payment into the tax system brings some benefits to the government treasury, and no evidence of violating the constitutional principles of proportionality and equality. The extinction of punishment for crimes against the tax order for payment is not the appropriate solution and should be cut off from national legal system.

Key Words: Criminal Law; crimes against the tax system; extinction of criminal liability

SÚMARIO

1	Introdução.....	11
2.	Crimes contra a ordem tributária em sentido amplo.....	13
2. 1	Crimes Contra ordem Tributária na Lei nº 8.137/90.....	13
2.2	Apropriação indébita previdenciária.....	19
2. 3	Sonegação de contribuição previdenciária.....	20
2.4.	O crime de descaminho como crime contra a ordem tributária e suas consequências jurídicas.....	22
2.4.1	Descaminho e sua evolução na Europa e no Brasil.....	22
2.4.2	Natureza Jurídica do Crime de Descaminho.....	24
3.	A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra Ordem Tributária.....	30
3.1	Origem e Evolução.....	31
3.2	Sanção penal e sanção administrativa.....	34
3.3	Parcelamento do tributo devido.....	34
3.4	Necessidade de esgotamento da via administrativa para movimentação da esfera judicial.....	37
3.5	A Lei 12.382 e uma nova controvérsia.....	39
4.	O posicionamento de nossos tribunais.....	42
4.1	Súmula Vinculante nº24.....	45
5.	Os prós e os contras do instituto extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento.....	47
6	A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária: Face aos Princípios Constitucionais e ao Utilitarismo.....	50
6.1	A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária em rota de colisão com os Princípios da Igualdade e da Proporcionalidade.....	50
6.1.1	A extinção da punibilidade e o Princípio da Isonomia.....	50
6.1.2	A extinção da Punibilidade e o Princípio da Proporcionalidade.....	54
6.2.	O utilitarismo do instituto da extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária com profundo viés arrecadatário.....	54
6.2.1	Considerações iniciais.....	55
6.2.2	Utilitarismo: Noções básicas.....	55
6.2.3	Função do Direito Penal.....	56
6.2.4	Objetivo e finalidades das penas.....	58
6.2.4.1	Função retributiva da pena.....	58
6.2.4.2	Função preventiva da pena.....	59

6.2.4.3	Função Mista da pena.....	60
6.2.5	O Utilitarismo da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, sob o sentido de praticidade.....	61
6.2.5.1	Caso específico do Crime de Descaminho.....	65
7.	Conclusão.....	68
	Referências Bibliográfica.....	71

1. Introdução

A extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, seja pelo pagamento, seja pelo parcelamento, é hoje uma realidade no ordenamento jurídico pátrio. Este trabalho elencará pontos de vistas de doutrinadores e decisões do judiciário contra e a favor de tal posicionamento. Busca-se também verificar se tal dispositivo tem como objetivo principal a arrecadação de tributos, o chamado viés arrecadatório do instituto, através de uma proteção ao fisco visando apenas aos cofres públicos. Bem como verificar se essa proteção tem eficácia trazendo benefícios ou é um estímulo à sonegação fiscal.

Outro ponto importante a ser abordado é o bem jurídico tutelado levando-se em conta sua relevância para a sociedade, na medida em que, principalmente, no crime de descaminho, esse bem protegido para muitos não seria apenas a ordem tributária. Nesse caso, são envolvidos outros bens jurídicos, como a livre concorrência, a proteção a produção nacional.

Desta forma, será feita uma abordagem com o intuito de mostrar a origem histórica do instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, além de sua evolução até os dias atuais. Justamente por estar longe de ser uma unanimidade entre os estudiosos, as normas que instituíram este instituto sofreram muitas alterações ao longo do tempo. Diante das mudanças, houve um grande acionamento do Poder Judiciário acerca do tema, sendo que tais contenciosos em muitos casos bateram às portas das cortes superiores. Com isso há inúmeras decisões sobre o tema. Esse posicionamento dos tribunais também será abordado, procurando mostrar as decisões mais importantes que repercutiram no instituto e na sociedade.

Justamente por ser considerado, por muitos, como um crime contra a ordem tributária, será tratado também sobre o crime de descaminho que, apesar de estar tipificado no Código Penal nos crimes contra a Administração Pública. Parte da doutrina defende que ele é, em sua essência, um ilícito contra a ordem tributária, sendo que nesse sentido aplicar-se-ia a extinção da punibilidade em caso de pagamento ou até mesmo do parcelamento do tributo devido. Esse posicionamento já tem sido adotado nos tribunais pátrios em algumas decisões, o que resulta no trancamento da ação penal, seja por ausência de justa causa, seja por faltar condições de procedibilidade.

Em considerando o crime de descaminho como sendo uma espécie de crime contra a ordem tributária, serão apresentadas as posições doutrinárias contrárias e a favor da aplicação do instituto da extinção da punibilidade, tanto nos crimes contra a ordem tributária tipificados na Lei nº 8.137/90, bem como nos de descaminho, sonegação previdenciária, apropriação indébita tributária. O presente estudo tratará também de algumas decisões jurisprudenciais sob a aplicabilidade do instituto.

Algo de suma importância a se fazer é um comparativo entre crimes cuja essência são similares, no caso específico de furto e roubo, quando mesmo com a restituição do objeto do crime não há a aplicabilidade da extinção da punibilidade, quando muito um atenuante da pena. Nesse ponto, merece trazer à baila alguns princípios constitucionais, como o da igualdade e da proporcionalidade, para traçar um paralelo de como crimes aparentemente iguais podem ter tratamentos tão distintos, caso que tais posturas impliquem na infringência desses dois princípios constitucionais.

Sabe-se que a tributação é fonte de recursos para o Estado, pois são através delas que originam-se o que o Direito Financeiro chama de receitas derivas. Neste sentido, buscará o presente estudo encontrar o maior motivo dessa política criminal em relação aos crimes contra a ordem tributária. Seria o interesse arrecadatório visando apenas recolhimento de recursos aos cofres públicos, pois basta o pagamento ou até mesmo o parcelamento do tributo para que o sujeito ativo se veja livre da persecução penal do Estado.

2. Crimes contra a ordem tributária em sentido amplo

2.1 Crimes Contra ordem Tributária na Lei nº 8.137/90

O mundo gira em torno do capital e na busca desenfreado do crescimento econômico. A concorrência no mercado é muito acirrada, se não bastassem todas as dificuldades do empreendedor, seja esse uma pessoa física ou jurídica, tanto no setor comercial quanto no industrial, ainda há as obrigações tributárias. Em alguns setores, a carga tributária chega a superar os 40% (quarenta por cento) das receitas, demonstrando que o Brasil é um dos países com maiores cargas tributárias do mundo.

Tal peso tributário, de certa forma, ajuda a incentivar a sonegação fiscal em nosso país. Dessa forma, mesmo tendo plena consciência de suas obrigações tributárias, muitos burlam tais leis na busca de maiores lucros.

Antes de propriamente adentrarmos nos comentários desta lei, veremos a definição de obrigação tributária principal e acessória no Código Tributário Nacional. Isso possibilitará uma melhor compreensão dos crimes contra a ordem tributária:

Art.113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.¹

Em síntese pode-se dizer que a obrigação tributária é principal quando o sujeito passivo está suscetível a fazer qualquer tipo de pagamento, seja de tributo, seja de multa. Por outro lado, a obrigação tributária acessória é aquela obrigação que não envolve pagamento. Aqui vale um

¹ Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

pequeno comentário em relação ao § 3º, pois o mesmo apresenta um pequeno equívoco na sua redação. Não é que pela não inobservância da obrigação acessória a mesma se converta em obrigação principal, na realidade ocorre que o descumprimento de uma obrigação acessória faz surgir uma obrigação principal. Ao se deixar de entregar dentro do prazo previsto a declaração do Imposto de Renda, que é uma obrigação acessória, está-se sujeito a uma multa pecuniária, que é uma obrigação principal. Feitas essas pequenas explicações, voltamos aos crimes contra a ordem tributária.

Dando sequência, os tipos penais dos crimes contra a ordem tributária são espécies criminais que visam a proteção dos cofres públicos contra diversas condutas, tais como sonegação fiscal, apropriação indébita tributária e, para parte da doutrina e algumas decisões judiciais, incluem o descaminho, dentre outros. Tais crimes foram positivados através da Lei nº 8.137/90, no artigo 1º, com a seguinte redação, *in verbis*:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:²
[...]

Nesse artigo estão descritas condutas de suprimir ou reduzir tributos, sendo que a doutrina costuma dizer que esses são crimes de sonegação própria, pois para sua configuração requer-se o efetivo prejuízo à fazenda pública, seja pela supressão ou redução de tributos. Justamente por essa exigência é que todas as condutas deste artigo são classificadas como crimes materiais, pois necessariamente deve ocorrer o resultado para que esteja configurado o crime. Esse é a posicionamento dos tribunais superiores que será apresentado em um tópico específico, sobre a necessidade de exaurimento da esfera administrativa com o efetivo lançamento do tributo para a configuração desses crimes.

Quanto às condutas descritas, são de supressão ou redução de tributos ou contribuição social, ou ainda obrigação acessória. Aqui se fará um parêntese para verificar como a lei foi enfatizadora em relação às contribuições sociais, pois é sabido que contribuição social é uma espécie de tributo. Então, a expressão “ou contribuição social” tem caráter de enfatizar as condutas. Dando prosseguimento, a supressão seria omissão total do tributo devido, ou seja, uma forma de

2 Lei 9.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

evasão total da obrigação tributária principal. Por outro lado, na redução não há essa totalidade da evasão, e sim apenas parte dela. Poderíamos exemplificar como aquele empregador que paga um salário de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) a seu empregado e assina a carteira de trabalho com o valor de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos) reais. Neste sentido, há uma redução das contribuições previdenciárias, o que configuraria o crime em tela na modalidade redução.

Nem todas as supressões ou reduções são consideradas fatos típicos, obedecendo aos princípios do Direito Penal da intervenção mínima e da fragmentariedade, apenas as condutas penalmente relevantes são criminalizadas e estão descritas nos incisos:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.³

Passemos então à análise das condutas especificadas. No inciso I têm-se condutas classificadas pela doutrina como de falsidade ideológica. A primeira, de caráter omissivo, caracterizada pela ação de deixar de declarar, e a segunda, comissiva, pela prestação de informações falsas.

Já no inciso II, trata-se da obrigação de uma correta escrituração contábil da empresa, criminalizando as condutas de fraudar a escrituração através da inserção falsa de informação ou deixar de escriturar fato contábil que gere fato gerador da obrigação tributária ocorrida, tudo visando ludibriar a fiscalização.

No inciso III, há a falsificação de documento, ou seja, falsificação material. Neste sentido, a falsificação não pode ser grosseira, pois para ficar caracterizada a conduta a falsificação deve necessariamente ter capacidade de enganar os servidores fazendários. São duas as condutas: a primeira consiste na fabricação de documento (nota fiscal, fatura, duplicata) similar ao original, enquanto que na segunda há a modificação de um documento existente, seja pela adulteração ou

³ Lei 9.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

supressão do documento original.

Dando continuidade, no inciso IV há alguma repetição em relação ao inciso anterior, quando outra vez é versado sobre a distribuição que nada mais é do que promover a circulação do documento falso e utilizá-lo, *"tirar proveito, empregar com vantagem, servir-se"*,⁴ que seria o agente ser beneficiado pelo documento. Outro ponto importante nesse inciso é a admissibilidade no tipo penal do dolo eventual quando empregada a expressão "deva saber falso ou inexato".

Por fim, ao que é descrito no inciso V, onde estão configuradas as condutas de não fornecimento de nota fiscal, que são condutas omissivas, ou fornecimento em desacordo com a legislação em vigor, conduta comissiva, o sujeito ativo fornece um mero recibo quando deveria fornecer nota fiscal, ou até mesmo uma nota com valores abaixo do valor do bem. Tal conduta também caracteriza o crime.

A pena cominada a essas condutas é de 2 a 5 anos e no parágrafo único é criminalizada a conduta de deixar de atender à exigência das autoridades no prazo de 10 dias, caracterizando-se as infrações do inciso V.

No artigo 2º, a lei traz os crimes por ela denominados de mesma natureza, ou seja, são crimes contra a ordem tributária que tem por objetivo reprimir a sonegação fiscal, com penas variando entre 6 meses e 2 anos e multa:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.⁵

4 PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. p 411

5 Lei 9.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

Assim como foi feito com os incisos do artigo 1º, será feito o mesmo com o 2º. No inciso I estão descritas condutas em que o contribuinte está obrigado a fazer uma declaração, que, como visto anteriormente, é uma obrigação tributária acessória. Desta forma, fazer uma declaração falsa é prestar informações que não condizem com a realidade do contribuinte, enquanto que omitir seria não declarar ao fisco fatos enquadrados como geradores de tributos. Isso é muito corriqueiro na declaração do Imposto de Renda, onde o contribuinte não declara certas receitas no intuito de pagar menos Imposto de Renda. Empregar outra fraude seria qualquer outro subterfúgio para burlar os sistemas tributários e ter benefício com recolhimento a menor do tributo devido. Vale ressaltar que, por se tratar de crime formal, basta a mera declaração com uma dessas condutas para restar configurado o ilícito penal acima descrito.

No inciso II, a conduta é a de deixar de recolher aos cofres públicos os tributos cobrados ou descontados. Aqui é necessário adentrar um pouco no Direito Tributário para explicar o conceito de responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional. Em muitas situações, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo não é do contribuinte, e sim do denominado responsável, como versa o artigo 128 do referido Código.

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.⁶

Isso ocorre, por exemplo, quando o contribuinte compra um veículo e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) é cobrado pela concessionária, bem como em relação aos empregadores ao descontarem as contribuições previdenciárias de seus funcionários. Em ambos os casos, a concessionário e o empregador, serão os responsáveis legais pelo recolhimento dos tributos aos cofres públicos, apesar de esses não serem os contribuintes, porém têm relação direta com o fato gerador da obrigação. Caso não o façam, respondem pelo crime tipificado neste inciso, que é uma espécie de apropriação indébita.

No inciso III, estão estipuladas condutas que geralmente são praticadas por intermediários que visam lucro fácil frente aos benefícios concedidos aos contribuintes pelo sistema

⁶ Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

fiscal. Tais benefícios são geralmente descontos concedidos aos contribuintes e, como para a concessão desse benefício há alguns trâmites burocráticos, essas pessoas enquadradas no inciso III, que são atravessadores, exigem uma parcela para viabilizar esses descontos. As condutas são a de exigir, pagar, ou receber percentual da parcela dedutível ou deduzida do imposto em questão ou até mesmo de contribuição social.

Deixar de aplicar ou aplicar em desacordo com o estatuído, como previsto no inciso IV, visa a proteção da aplicação correta dos fundos oriundos da chamada renúncia fiscal. Sabe-se que toda receita deve ter uma correta destinação após sua descentralização e, para evitar o mau emprego dessas verbas, é que existe este tipo penal. Aqui vale dizer que algumas empresas atuantes em áreas de interesse público recebem benefícios fiscais, desde que os recursos desses benefícios sejam aplicados em setores que a lei ou até mesmo um contrato de convênio estabeleça. A conduta desse crime é justamente aquela em que a empresa recebe recursos de benefício do incentivo fiscal para aplicá-lo em um certo setor, sendo que não o faz ou acaba aplicando em outro setor.

Utilizar ou divulgar programa de processamento diverso do fornecido pela Fazenda Pública que seja mais benéfico ao contribuinte em prejuízo do Fisco, está tipificado no inciso V. Então, busca-se burlar o sistema oficial através de um sistema não oficial em que são feitos os cálculos dos tributos devidos sempre beneficiando o sujeito passivo da obrigação tributária.

Dando prosseguimento, enquanto que nos artigos 1º e 2º os sujeitos ativos podem ser qualquer pessoa, via de regra, pois são crimes comuns. Por outro lado, no artigo 3º estão descritas condutas que só podem ser praticadas por funcionários públicos. Neste sentido, aqui estão apontados os crimes funcionais contra a ordem tributária. Em um primeiro momento, vale ressaltar que o termo funcionário público é tratado em sentido amplo e para fins penais, que conceitualmente vêm descritos no artigo 327 do Código Penal:

Art. 327 - Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública.

§ 1º - Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública.⁷

7 Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal

Por se tratar, em regra, de condutas que não envolvem sonegação fiscal, bem como apropriação indébita e também por ser classificadas como crimes formais, que são aqueles que apesar da lei prevê um resultado, não há necessidade que ele se concretize para a caracterização do fato típico. A doutrina e a jurisprudência vêm considerando não ser aplicável a extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento dos tributos devidos para essas condutas. Desta forma, não teceremos maiores comentários aos tipos, apenas restringindo-nos à transcrição do artigo:

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.⁸

Nota-se que as condutas tipificadas são todas as que acarretam algum de tipo de prejuízo a Fazenda Pública, ou ainda lucro indevido ao agente que as praticou. Porém, não há envolvimento direto da parte ativa com tributos, seja sonegando, seja apropriando-se deles.

Portanto, os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90 estão expressos no artigo e 1º, 2º e 3º. Vale ressaltar que existem outros tipos penais, em outras leis, que parte da doutrina e jurisprudência classifica como crimes contra ordem tributária. Um caso específico é o do descaminho, a ser tratado com maior ênfase neste trabalho, além dos crimes contra a Previdência Social, tipificados no Código Penal, que também serão alvo deste trabalho.

2.2 Apropriação indébita previdenciária

8 Lei 9.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

O crime de apropriação indébita previdenciária foi introduzido no Código Penal através da lei nº 9.998 de 14 de julho de 2.000, que criou o artigo 168-A, com a seguinte redação:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.⁹

Dando enfoque na redução do déficit da Previdência, foi introduzida uma nova espécie de apropriação indébita: a previdenciária. De modo geral e abrangente, a novidade aqui está no objeto do ilícito. Desta forma, enquanto que na apropriação o sujeito ativo do crime se apropria de qualquer tipo “de coisa móvel do qual tem posse ou detenção”,¹⁰ aqui a apropriação é de contribuição previdenciária que foi recolhida dos contribuintes.

Nos incisos I e II abre-se o leque para quem deixar de recolher no prazo legal as contribuições de fatos geradores de transações comerciais, podendo-se destacar entre elas a CONFINS (contribuição para o financiamento da seguridade social) e o PIS (programa de integração social). No inciso III, está tipificada a conduta de quem recebe repasse de benefício da Previdência Social para um trabalhador e deixa de pagar tal benefício ao empregado, sendo possível destacar o auxílio-doença como um exemplo.

2.3 Sonegação de contribuição previdenciária

Assim como a apropriação indébita previdenciária em comento no tópico anterior, a

⁹ Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal

¹⁰ Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal

sonegação de contribuição previdenciária também foi introduzida no CP pela lei nº 9.998 de 14 de julho de 2.000 e, de certa forma, também tem a finalidade primordial de reduzir o deficit da Previdência Social, criando-se então o artigo 337-A, *in verbis*:

art 337-A Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.¹¹

Aqui temos um tipo especial de sonegação fiscal que só abarca as contribuições sociais previdenciárias. Então punem-se as condutas especificadas nos três incisos que tenham por objetivo a redução ou supressão de contribuição previdenciária.

No inciso I, as condutas estão relacionadas à folha de pagamento ou documentos onde haja a supressão de trabalhadores, ou ainda de avulsos, que prestem serviços à empresa com o objetivo de não recolhimento ou recolhimento a menor de contribuições sociais patronais.

No inciso II, estão relacionadas as fraudes na escrituração contábil com as ausências de lançamentos, de valores descontados dos segurados, que nestes casos são empregados, trabalhadores avulsos ou contribuintes individuais, que nestes dois últimos casos prestem serviço à empresa. Aqui fazemos um pequeno adendo para explicar que a empresa, por expressa disposição legal, fica obrigada a recolher as contribuições sociais previdenciárias de seus empregados e de qualquer outro trabalhador, seja ele avulso ou mesmo contribuinte individual que preste serviços a ela. Vale dizer que esta regra tem exceções. Por fim, ainda tipifica as mesmas condutas, mas em relação a própria contribuição da empresa, a contribuição social patronal.

Em relação ao inciso II, este tem por objeto a mascaração dos lucros das empresas com o objetivo de omitir total ou parcialmente contribuições. Vale ressaltar que existem certos tipos de

¹¹ Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal

contribuições que tem como fato gerador o lucro, dentre elas podemos destacar a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Assim, quanto maior for o lucro da empresa, maior será essa contribuição. Por consequência, com a omissão ou redução do lucro de forma fajuta, há o enquadramento da sonegação previdenciária.

Então, quando se diz que esses dois artigos introduzidos no CP têm como finalidade reduzir o deficit da Previdência, é por que se forem analisadas todas as condutas praticadas nesses artigos verifica se que elas estão previstas, mesmo que de forma mais genérica, no artigo 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. É possível perceber que neste sentido a vontade do legislador foi de enfatizar tais condutas, e por consequência reduzir o deficit da previdência social

2.4. O crime de descaminho como crime contra a ordem tributária e suas consequências jurídicas.

2.4.1 Descaminho e sua evolução no Brasil.

A principal finalidade almejada com a positivação do crime de descaminho é garantir a maior efetividade da proteção da economia nacional frente a concorrência imposta por produtos de outros países. Essa proteção da economia interna de um determinado país surgiu no mesmo período do surgimento do Estado-Nação.

No período colonial, apenas Portugal tinha livre comércio sem pagar espécie alguma de taxaço. Em contrapartida, outros países para exportarem produtos ao nosso país tinham de pagar uma tributação muito alta. Nesse período, não havia uma norma específica sobre o descaminho. Assim, eram as Ordenações Filipinas que, de certa forma, tentavam reprimir o comércio com outras nações sem autorização do reino português, como é possível verificar no Livro V, Título CXIII em que se afirmava “*Que se não tire ouro, nem dinheiro para fora do Reino*”.¹²

12 Ordenações Filipinas, Ed. Fundação Calouste Gulbenkian. Rio de Janeiro, 1870, p.1264.

Desta forma, nota-se que a preocupação maior era de dar proteção contra o contrabando ou descaminho de minerais preciosos, que foram a grande fonte de riqueza do Brasil-Colônia, e também de coibir a circulação de dinheiro sem autorização do Reino. Neste instituto, não havia previsão de pena de restrição de liberdade, mas a perda dos bens à Fazenda Pública, observando-se que metade deste arresto era destinado ao particular que desse a informação sobre a ocorrência do fato típico ou achasse os bens fruto do crime.

Posteriormente com a independência do Brasil, foi promulgado o Código Criminal do período imperial, através da Lei 16 de 16 de dezembro de 1830, no título VI – dos crimes contra o tesouro público, e propriedade pública, trouxe no seu capítulo II a tipificação do crime de contrabando e descaminho, no artigo 177 *in verbis*:

Art. 177. Importar, ou exportar gêneros, ou mercadorias proibida; ou não pagar os direitos dos que são permitidos, na sua importação, ou exportação.

Penas - perda das mercadorias ou gêneros, e de multa igual á metade do valor deles.¹³

No mesmo artigo 177 está tipificado o crime de contrabando na primeira parte do dispositivo, com os núcleos do tipo “importar e exportar” produtos proibidos, e o de descaminho em sua parte final que, com os mesmos núcleos, no entanto refere-se a produtos que estão autorizados a entrar no país, sem o pagamento dos tributos devidos. Outro ponto importante trazido por esta norma foi a instituição da penalidade de multa, além da perda dos bens objetos do ilícito penal.

Com a Proclamação da República em 1889, houve a necessidade de reformulação da legislação pátria para atender a nova ordem institucional. Desta forma, em 11 de outubro do mesmo ano foi instituído o Código Penal dos Estados Unidos do Brasil, cujo artigo 265 dizia:

Art. 265. Importar ou exportar, generos [sic] ou mercadorias prohibidas [sic]; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, sahida [sic] e consumo de mercadorias e por qualquer modo illudir [sic] ou defraudar esse pagamento:

Pena – de prisão cellualar [sic] por um a quatro annos [sic], além das fiskaes [sic].¹⁴

A única novidade em relação ao código pretérito foi a introdução da pena de restrição de

13 Lei 16, de 16 de dezembro de 1830. Código Criminal.

14 Decreto n 847, de 11 de outubro de 1890. Código Penal.

liberdade. Assim, as penas aplicadas, além da perda dos produtos, seriam a de prisão de 1 a 4 anos.

Esse código veio a ser substituído pelo atual, em vigor desde o ano de 1940, cujo artigo sofreu algumas mudanças pela lei nº 4.769 de 1965. Houve uma maior diferenciação entre os crimes de contrabando e descaminho. O ordenamento atual será alvo de estudo em tópico futuro.

2.4.2 Natureza Jurídica do Crime de descaminho

Assim como na lei pretérita, os crimes de contrabando e descaminho estão tipificados no mesmo artigo no Código Penal em vigor, sendo que o de contrabando encontra-se na parte inicial e o de descaminho na final. No crime de contrabando, o objeto do ilícito são os produtos que por decisão política estejam proibidos de entrar ou sair do país. Assim, pratica esse crime quem introduz ou retira do país esses produtos, os comercialize ou ainda os consuma. A maioria das mercadorias de que a lei proíbe a entrada é nociva à saúde como, por exemplo, agrotóxicos e cigarros, mas também existe a proibição visando a proteção da indústria nacional frente concorrência desleal por produtos falsificados.

Por outro lado, no crime de descaminho a conduta é a mesma, afastando-se do tipo de contrabando apenas pelo fato dos produtos objetos do crime não serem proibidos de circular no país. Ocorre que a maioria dos produtos que entram no país precisam pagar alguns tributos, como o caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e principalmente do Imposto de Importação (II). Assim, as pessoas almejando diminuir os custos dos produtos adquiridos no exterior introduzem essas mercadorias no território nacional sem os trâmites necessários para o recolhimento dos tributos devidos.

Em relação à exportação, pouquíssimos produtos precisam pagar algum tipo de tributo, sendo que neste sentido o crime de descaminho praticamente só ocorre com a entrada de mercadorias. A tipificação do crime de contrabando e descaminho está descrita no artigo 334 do código penal, *in verbis*:

Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:

Pena - reclusão, de um a quatro anos.

§ 1º incorre na mesma pena quem pratica:

- a) navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;
- b) fato assimilado em lei especial a contrabando ou descaminho.

§ 2º A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.

§ 1º - Incorre na mesma pena quem:

- a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;
- b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;
- c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;

d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

§ 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

§ 3º - A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.¹⁵

Feita esta pequena explanação sobre as diferenças entre os dois crimes, vale ressaltar que a pena aplicada é a mesma aos dois fatos típicos. O tipo penal do descaminho tem como finalidade principal combater os danos contra o erário, sendo que o bem jurídico protegido é a Administração Pública, em especial a Fazenda Pública, através da tipificação das condutas de entrar ou sair do país ou ainda com o consumo de mercadorias sem o recolhimento dos tributos devidos.¹⁶

Passamos então a falar sobre a natureza jurídica do crime de descaminho, que é um dos objetos deste estudo. O tema ainda não é pacífico na doutrina e jurisprudência.

Ainda hoje a corrente doutrinária que considera o descaminho um crime contra a Administração Pública é bastante considerada e, para tanto, entre outros argumentos defende que o descaminho visa a proteção de vários bens jurídicos, como a proteção da indústria nacional frente a entrada irregular de mercadorias estrangeiras, o equilíbrio econômico financeiro, além de coibir a concorrência desleal. Desta forma, o viés arrecadatório é apenas uma das facetas da proteção do ilícito de descaminho.

15 Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal

16 CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, volume 3, parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública. p. 585.

Para o professor e juiz federal Durval Carneiro Neto, o simples fato de o descaminho estar arrolado no Código Penal entre os crimes contra a Administração Pública não poderia ser considerado um crime contra a ordem tributária.¹⁷

Outro ponto também abordado por doutrinadores na defesa de tal argumentação é que o ilícito penal atinge sobremaneira a soberania nacional, o que traz obstáculos à segurança nacional. Veja o que diz Márcia Domitila de Carvalho, *in verbis*:

...enquanto os outros delitos contra o fisco são tipificados à medida que os governantes preocupam-se mais em intervir no domínio econômico, seja para melhor distribuição e aplicação das rendas comunitárias, seja para um eficaz desempenho da economia, **o descaminho é antecipadamente visto como uma ofensa à soberania estatal, como entrave à autodeterminação do Estado, como obstáculo à segurança nacional em seu mais amplo sentido.** ¹⁸ (grifo nosso)

Assim sendo, segundo o ponto de vista acima, percebe-se que há um conjunto de bens protegidos pela tipificação do crime de descaminho que extrapola o campo da arrecadação do Estado.

Por outro lado, no contra azimute dessa posição, está a corrente doutrinária que defende este fato típico apenas como crime contra a ordem tributária. Destacamos alguns argumentos.

Para Fernando Capez, trata-se de uma modalidade especial, pois a definição do crime de descaminho compatibiliza-se perfeitamente à descrição do artigo 1º da Lei 8.137/90 de crime contra a ordem tributária. Desta forma, o tratamento não isonômico de condutas iguais feriria o princípio da proporcionalidade.¹⁹

Da mesma forma é o pensamento de José Paulo Baltazar Junior²⁰ ao afirmar que o objeto do crime é a elisão de tributos. Diz ainda que, apesar de estar localizado no Código Penal nos crimes contra a Administração Pública, é em sua essência atentatório contra a ordem tributária na medida em que se configura no momento da elisão dos tributos devidos, seja pela entrada, saída ou

17 CARNEIRO NETO, D. A atipicidade do descaminho quando há perdimento de mercadoria. p 1

18 CARVALHO, M. D. L. Crimes de Contrabando e Descaminho. p.4-5

19 CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal, volume 3, parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública. p. 595

20 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes federais. 6. ed. p. 197.

até mesmo consumo da mercadoria sendo, portanto, uma infração de ordem tributária.

Corroborando com tal entendimento, afirma Cezar Roberto Bitencourt que a tendência é o descaminho ser considerado um ilícito de sonegação fiscal que ataca o erário e que a sua classificação como crime contra a Administração Pública foi apenas uma opção política do legislador. Veja trecho de tal posicionamento.

... enquanto o descaminho, fraude ao pagamento dos tributos aduaneiros, é, grosso modo, crime de sonegação fiscal, ilícito de natureza tributária, pois atenta imediatamente contra o erário público, o contrabando propriamente dito, a exportação ou importação de determinada mercadoria proibida, não se enquadra entre os delitos de natureza tributária.²¹ (grifo nosso)

Então, pode-se desta forma dizer que a doutrina não é uníssona em relação ao tema, mas as decisões dos tribunais, em alguns julgados, vêm concordando com a segunda tese, qual seja a de que o descaminho configura sim apenas crime contra a ordem tributária. Como no HC 48.805 da Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça de relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, cujo teor transcrevemos abaixo:

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTO ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI N.º 9.249/95. UBI EADEM RATIO IBI IDEM IUS.

1. Não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral.

2. Diante do pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, de rigor o reconhecimento da extinção da punibilidade.

3. Ordem concedida.²²

No mesmo sentido foi o RHC 25.228, também da Sexta Turma do STJ de relatoria do Ministro Nilson Naves, *in verbis*:

EMENTA

Descaminho (caso). Habeas corpus (cabimento). Matéria de prova (distinção). Esfera administrativa (Lei nº 9.430/96). Processo administrativo-fiscal (pendência). Ação penal (extinção).

1. Determina a norma (constitucional e infraconstitucional) que se conceda habeas corpus sempre que alguém esteja sofrendo ou se ache ameaçado de sofrer violência ou coação; trata-se de dar proteção à liberdade de ir, ficar e vir, liberdade indubitavelmente possível em todo o seu alcance. Assim, não procedem censuras a que nele se faça exame de

21 BITENCOURT, C. R. **Tratado de Direito Penal**: parte especial 5. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 220

22 STJ HC 48.805 **Relator(a)**: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA **Julgamento**: 25/06/2007 **Órgão Julgador**: T6 - SEXTA TURMA **Publicação**: DJ 19.11.2007 p. 294

provas. Precedentes do STJ.

2. A propósito da natureza e do conteúdo da norma inscrita no art. 83 da Lei nº 9.430/96, há de se entender que a condição ali existente é condição objetiva de punibilidade, e tal entendimento também se aplica ao crime de descaminho (Cód. Penal, art. 334). (grifo nosso)

3. Em hipótese que tal, o descaminho se identifica com o crime contra a ordem tributária. Precedentes do STJ: HCs 48.805, de 2007, e 109.205, de 2008.

4. Na pendência de processo administrativo no qual se discute a exigibilidade do débito fiscal, não há falar em procedimento penal.

5. Recurso ordinário provido para se extinguir, relativamente ao crime de descaminho, a ação penal.²³

Assim como o Superior Tribunal de Justiça em algumas decisões como as expostas acima, o Supremo Tribunal Federal também já se posicionou no mesmo sentido em decisões recentes, como no julgamento do HC 85.942 de relatoria do Ministro Luiz Fux, que também transcrevemos a ementa:

Ementa:

EMENTA: PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO (ART. 334, § 1º, ALÍNEAS “C” E “D”, DO CÓDIGO PENAL). PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE. ABRANGÊNCIA PELA LEI Nº 9.249 /95. NORMA PENAL FAVORÁVEL AO RÉU. APLICAÇÃO RETROATIVA. CRIME DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.

1. Os tipos de descaminho previstos no art. 334, § 1º, alíneas “c” e “d”, do Código Penal têm redação definida pela Lei nº 4.729 /65.

2. A revogação do art. 2º da Lei nº 4.729 /65 pela Lei nº 8.383 /91 é irrelevante para o deslinde da controvérsia, porquanto, na parte em que definidas as figuras delitivas do art. 334, § 1º, do Código Penal, a Lei nº 4.729 /65 continua em pleno vigor.

3. Deveras, a Lei nº 9.249 /95, ao dispor que o pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 4.729 /65, acabou por abranger os tipos penais descritos no art. 334, § 1º, do Código Penal, dentre eles aquelas figuras imputadas ao paciente – alíneas “c” e “d” do § 1º.

4. A Lei nº 9.249 /95 se aplica aos crimes descritos na Lei nº 4.729 /65 e, a fortiori, ao descaminho previsto no art. 334, § 1º, alíneas “c” e “d”, do Código Penal, figura típica cuja redação é definida, justamente, pela Lei nº 4.729 /65.

5. Com efeito, in casu, quando do pagamento efetuado a causa de extinção da punibilidade prevista no art. 2º da Lei nº 4.729 /65 não estava em vigor, por ter sido revogada pela Lei nº 6.910 /80, sendo certo que, com o advento da Lei nº 9.249 /95, a hipótese extintiva da punibilidade foi novamente positivada.

6. A norma penal mais favorável aplica-se retroativamente, na forma do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal.

7. O crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatória do Estado, tem nítida natureza tributária.

8. O caso sub judice enseja a mera aplicação da legislação em vigor e das regras de direito intertemporal, por isso que dispensável incursionar na seara da analogia in bonam partem.

9. Ordem CONCEDIDA.²⁴

Portanto, sem entrar no mérito quanto à aplicação da extinção da punibilidade, o que de

23 Superior Tribunal de Justiça – **RHC 25228. Relator(a):** Ministro NILSON NAVES **Julgamento:** 27/10/2009 **Órgão Julgador:** T6 - SEXTA TURMA **Publicação:** DJe 08/02/2010 p 1

24 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus 85.942.** Relator: Ministro LUIZ FUX **Julgamento:** 24/05/2011 **Órgão Julgador:** T1 - PRIMEIRA TURMA **Publicação:** DJ 29/07/2011.p 79-79

fato vem ocorrendo em nossos tribunais é que estão considerando o crime de descaminho uma espécie de crime contra a ordem tributária.

3. A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra Ordem Tributária.

Na legislação brasileira, com algumas exceções, apenas o Estado tem o chamado *jus puniend*, que é o direito de exercer a persecução penal visando aplicar a sanção penal às pessoas que apresentarem certos desvios de conduta e infringirem a lei penal praticando algum fato tipo e ilícito.

Desta forma, apenas o Estado pode exercer o direito de punir. Existem algumas situações em que o Estado perde esse poder frente a certas transgressões penais. Pode ocorrer a chamada extinção de punibilidade, quando o infrator por diversas situações não puder mais sofrer a sanção penal por parte do Estado, significando assim que o Estado não mais possui o poder de punir. Por isso, em situações que são estabelecidas pelo Código Penal e leis extravagantes o Estado não pode iniciar a persecução penal, pela falta de condição de procedibilidade, ou mesmo de continuar na persecução já iniciada, que é a chamada condição de prosseguibilidade.

O Código Penal traz as hipóteses de extinção de punibilidades aplicadas a qualquer tipo de fato típico, ou seja, basta que ocorram essas hipóteses que haverá a extinção da punibilidade em qualquer crime praticado por qualquer agente. O rol dessas hipóteses está descrito nos incisos no artigo 107:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

- I - pela morte do agente;
- II - pela anistia, graça ou indulto;
- III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;
- IV - pela prescrição, decadência ou perempção;
- V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
- VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
- VII – (Revogado pela Lei n.º 11.106, de 2005).
- VIII – (Revogado pela Lei n.º 11.106, de 2005).
- IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.²⁵

Essas hipóteses de extinção de punibilidade são de caráter geral e não será o objeto deste trabalho que vai se dedicar à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária que hoje, após muitas alterações, é trazida ao ordenamento jurídico pela Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 2005 que, em seu artigo 34, elenca hipóteses de extinção da punibilidade para aqueles que promoverem o pagamento do tributo ou contribuição social.

²⁵ Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal

3.1 Origem e evolução

A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária foi introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964. Essa lei, entre outros assuntos, autorizava o governo a emitir títulos do Tesouro Nacional, designados "*obrigações do Tesouro Nacional*",²⁶ ou seja, foi uma lei que visava a arrecadação e, por tal razão, isso foi o primeiro motivo de crítica ao instituto.

A citada lei trazia em seu artigo 11 que o não recolhimento aos cofres público dos tributos devidos dentro do prazo de 90 dias era tipificado como apropriação indébita. Por outro lado, o § 1º do mesmo artigo introduziu a extinção da punibilidade, ao estabelecer que o fato deixaria de ser punível se os débitos fiscais tributários fossem recolhidos aos cofres público "*antes da decisão administrativa de primeira instância do Processo Administrativo*".²⁷

Desta forma, mesmo havendo a apropriação indébita e que tal fato fosse descoberto pela administração, ou seja, caso em que houvesse a consumação do fato típico, mesmo após iniciado o Processo Administrativo Fiscal e a decisão de 1º Instância fosse desfavorável ao réu, bastaria a ele pagar os tributos devidos para que ficasse livre de qualquer sanção penal por parte do Estado.

No ano seguinte, em 14 de julho de 1965, foi promulgada a lei nº 4.729, que estabeleceu o crime de sonegação fiscal. Os incisos do artigo 1º trouxeram um rol taxativo de fatos à época enquadrados como crimes de sonegação fiscal. Porém, a excepcionalidade da lei veio no § 2º, ao estabelecer que a penalidade estaria extinta se houvesse recolhimento dos valores devidos aos cofres públicos antes de iniciada a ação fiscal própria.²⁸

Desta forma, mesmo com o cometimento do fato típico, a punibilidade se extingue, agora com o pagamento dos tributos antes de iniciado o Processo Administrativo Fiscal. Como se vê, houve uma mudança no prazo que o sujeito ativo do crime contra a ordem tributária tinha para

26 Lei 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências

27 Lei 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências

28 Lei 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.

efetuar o pagamento do tributo (antes esse era até a decisão de 1ª instância do Processo Administrativo Fiscal, agora o prazo passa a ser até o início do processo). Tal mudança não durou muito tempo e em fevereiro de 1967 foi promulgado o Decreto-Lei 157 que voltava esse prazo ao status “quo antes”, como descrito em seu artigo 18 ao estabelecer que também faria jus à extinção da punibilidade quem liquidasse os tributos devidos após a decisão da autoridade de 1ª instância.²⁹

Posteriormente, no ano de 1968, houve uma grande anistia, pode-se assim dizer, dos crimes contra a ordem tributária cometidos contra o Imposto de Renda. Tal ato foi realizado através da Lei nº 5.498 de 9 de setembro, que estabeleceu a extinção da punibilidade dos crimes positivados pela Lei nº 4.729 para aqueles que efetuassem o pagamento do imposto devido, na sua totalidade ou apenas a 1ª parcela, se dentro do prazo de 30 dias após a publicação da referida lei.³⁰

Esta lei trouxe uma novidade, sendo que desde então não era apenas o pagamento do montante integral dos débitos fiscais que tinha o condão de extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, o pagamento da 1ª parcela, ou seja, o mero parcelamento extinguiria a punibilidade. Vale ressaltar que esta lei aplicava-se apenas ao Imposto de Renda e não a qualquer tributo. Também não se aplicava ao débitos fiscais oriundos de entidades nacionais ou estrangeiras que não tinham autorização para funcionar no país, segundo o princípio do “no olet”, que estabelece que independentemente de o fato gerador do tributo ser fruto de uma transação ilegal ou legal, se houver o fato gerador, então o tributo é devido e deverá ser lançado e, portanto, recolhido aos cofres públicos.

Observa-se que até agora tratamos de ordenamentos jurídicos que são pretéritos à Constituição de 1988. Já em 1990, ou seja, esta sob a égide da nova Carta Magna em vigor, que consagra entre outros princípios o da igualdade entre as pessoas e o da proporcionalidade, foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio a Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Tal lei revogou todos os dispositivos contrários a ela e disciplinou os crimes contra ordem tributária, econômica e contra a relação de consumo. Nesse sentido, a lei em comento veio a positivar atos praticados contra os cofres públicos através de sonegação, apropriação e outras condutas.

29 Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais.

30 Lei 5.498, de 9 de setembro de 1968. Extingue a punibilidade de crimes previstos na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.

Relembrando o capítulo anterior, temos que no artigo 1º são descritos os crimes contra a ordem tributária, no 2º os crimes assemelhados contra a ordem tributária ao se dizer “constitui crimes da mesma natureza”³¹ e no 3º são apresentados os crimes funcionais contra a ordem tributária, além dos previstos no Código Penal. Por sua vez, a extinção da punibilidade foi estabelecida no artigo 14º, onde seria extinta a punibilidade dos crimes do artigo 1º a 3º se o sujeito ativo efetuasse o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive quando assessória, antes do recebimento da denúncia.

Aqui temos de pontuar o seguinte, a Lei nº 8.137 trouxe expressamente a previsão da extinção da punibilidade nos casos das contribuições sociais, talvez isso ocorreu para não deixar dúvida alguma, haja vista que a contribuição social é sim uma espécie de tributo, bem como o são os impostos, contribuições de melhoria, taxa e empréstimo compulsório, como já consagrou a Constituição, Doutrina e Jurisprudência. Outro ponto importante foi estender tal benefício às obrigações acessórias. Lembrando o tópico anterior, as obrigações tributárias são principais que envolvem o pagamento (tributo, multa), enquanto que as assessórias são todas as obrigações tributárias que não sejam a principal (como a obrigação de declarar imposto de renda).

Posteriormente, adveio a Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991 que, através do artigo 98, revogou todos os dispositivos que davam sustentação à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Então, dessa forma, foi extirpado do nosso ordenamento jurídico o instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.³² A partir de então, o mero pagamento dos tributos devidos pelo sujeito ativo de tais delitos não poderia mais tirar do Estado seu direito legítimo da persecução penal.

Porém, isso não durou muito e em 1995 a Lei nº 9.249 de 26 de dezembro, em seu artigo 34, restabeleceu o instituto, ficando extinta a punibilidade “se o agente promover o pagamento dos tributos ou contribuições sociais inclusive assessórios antes do recebimento da denúncia”.³³ Assim com previa anteriormente Lei nº 8.137.

31 Lei 9.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

32 Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.

33 Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

3.2 Sanção penal e sanção administrativa

Há de se posicionar o leitor sobre as diferenças mais relevantes entre um processo criminal e um administrativo. Ao violar uma legislação tributária, o contribuinte pode sofrer uma penalidade que poderá ser, a depender do enquadramento de tal fato, uma sanção administrativa tributária ou até mesmo uma sanção penal tributária.

O enquadramento de uma conduta como crime tributário ou apenas ilícitos administrativos é uma decisão política que deve ser tomada pelo legislador. Vale ressaltar que o direito penal é regido por princípios, e que tais princípios devem ser levados em conta na hora de criminalizar certa conduta, devendo tal decisão ser criteriosa e estar dentro de alguns preceitos, principalmente dos princípios da intervenção mínima, subsidiariedade e fragmentariedade.

Outro fator importante a ser observado pelo legislador são as espécies de sanções que podem ser impostas tanto na esfera penal como na administrativa. Enquanto as sanções penais possíveis de aplicação são as de reclusão e detenção, ou seja, privativa de liberdade e multa, por outro lado as sanções administrativas jamais podem ser privativas de liberdade.

Procedimentalmente, há outras diferenças importantes: as penas administrativas são aplicadas pelo Poder Executivo, enquanto que as penais só podem impostas pelo Poder Judiciário. No processo penal são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com a presença de defesa técnica, ou seja, necessariamente deve haver advogado de defesa constituído, em contrapartida na esfera administrativa, de acordo com a Súmula Vinculante nº 05, tal defesa é dispensável.

3.3 Parcelamento do tributo devido

Em relação ao pagamento do montante integral do tributo, apesar das idas e vindas com as constantes alterações dos dispositivos legais e das fortes críticas de grande parte da doutrina, este é um instituto previsto de forma expressa no ordenamento jurídico. Por outro lado, em relação ao

parcelamento, não havia clareza se o condão capaz de extinguir a punibilidade também alcançaria os crimes contra a ordem tributária. Haja vista apenas a Lei nº 5.498 haver trazido expressamente a possibilidade da extinção da punibilidade em relação aos delitos praticados frente ao Imposto de Renda.

Parte da doutrina que era favorável à extinção da punibilidade tratou de estender o instituto do artigo 34 da Lei nº 9.249 ao parcelamento. Um dos argumentos alegados por esses estudiosos é que o mero ato de comparecer à repartição pública e fazer o parcelamento era a mesma coisa que promover o pagamento. Desta forma, estaria satisfeito o preceito legal do instituto da extinção da punibilidade.

Outro argumento também alegado pela doutrina é o da novação e substituição do crédito tributário. Neste sentido, quando o sujeito ativo do ilícito faz o parcelamento, há a novação da relação jurídica com a extinção do crédito tributário e o surgimento de uma nova obrigação tributária com um novo crédito tributário que é de pronto assumida pelo sujeito ativo. Assim, com a extinção do crédito tributário também extinguir-se-ia a pretensão punitiva do Estado.

Para corroborar tal entendimento, ainda havia outro argumento, o de que com o parcelamento antes do oferecimento da denúncia pelo Ministério Público seria demonstrada a ausência do "*animus comisse delicti*", ou seja, como não havia a intenção de cometer o crime, não haveria vontade e, por consequência, seria retirado o próprio dolo, o que desconfiguraria o fato típico.

Por outro lado, parte doutrinária que é contrária a extinção da punibilidade pelo parcelamento defende a tese de que o simples parcelamento apenas suspenderia a exigibilidade do crédito tributário, por se tratar de uma espécie de moratória (de acordo com o inciso I do artigo 151 do Código Tributário Nacional), e não sua extinção. Assim, apenas o pagamento teria o condão de extinguir o crédito tributário, inciso I do artigo 156 do CTN, e por consequência extinguir a punibilidade. Sustentava ainda o caráter precário do parcelamento, e que seu inadimplemento causaria sua rescisão, tornando o crédito novamente exigível com o fim da suspensão. Desta forma, não havia como sequer cogitar o instituto da novação.

Como se pode perceber, havia até então uma grande celeuma sobre a possibilidade de se estender a extinção da punibilidade ao pagamento dos tributos até o recebimento da denúncia ao parcelamento.

Vale ressaltar que o STF já admitia a extinção da punibilidade para quem fizesse o pagamento mesmo após iniciada a ação penal. No ano de 2000 veio à baila do arcabouço normativo pátrio a Lei nº 9.964 que instituiu o Refis, que foi o Programa de Recuperação Fiscal, estabelecendo em seu artigo 15 que ficava suspensa a pretensão punitiva em relação aos crimes contra ordem tributária previstos no artigo 1º e 2º da Lei nº 8.137, ampliando também o instituto frente aos crimes de sonegação fiscal previdenciária (previsto no artigo 24 da Lei nº 8.212). À época, colocou-se duas condições para o benefício, pois o Refis não era obrigatório e a participação era voluntária. A primeira era que a suspensão preventiva só ocorreria enquanto a pessoa jurídica permanecesse no programa, e a segunda que a adesão ao programa tenha ocorrido antes do oferecimento da denúncia.

Estabeleceu-se ainda que a prescrição de tais crimes não ocorreria enquanto da suspensão da pretensão punitiva. E, confirmando o que já era positivado, deixou-se claro que a extinção da punibilidade só ocorreria com o pagamento integral do montante dos tributos devidos.

Em 2003 foi promulgada a Lei nº 10.684, lei que, chamada de Refis II pela doutrina, previu em seu artigo 9 que *"é suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no artigo 1º e 2º da Lei 8.137/90 e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento"*³⁴ Vale dizer que o artigo 168-A trata do crime de apropriação indébita previdenciária e que o 337-A do crime de sonegação de contribuição previdenciária.

Perceba que em relação à redação da Lei nº 9.964, que regulamentava o Refis I, houve uma pequena mudança que gerou grandes debates na doutrina e o acionamento do judiciário, suprimindo-se os dizeres "incluídas no regime de parcelamento **previsto por esta lei**".³⁵ (grifo nosso) O entendimento passou a ser de que a suspensão da pretensão punitiva passou a abarcar

34 Lei 10.643, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.

35 Lei 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994

todos que estivessem em qualquer regime de parcelamento, e não apenas na lei específica do Refis II.

Outro ponto importante com a mudança foi a temporalidade, uma vez que não havia nenhuma menção na lei sobre a necessidade de que a adesão ao regime ocorresse antes do oferecimento da denúncia ou de iniciado o Processo de Ação Fiscal, assim passou a ser irrelevante o momento da adesão ao parcelamento. Já em relação à aplicabilidade ou não do §1º do artigo 168 A, que trata de deixar de recolher no prazo previsto as contribuições previdenciárias que foram recolhidos dos contribuintes, ficou consignado que tal parágrafo e seus incisos também seriam abarcados pela suspensão, através da interpretação extensiva *in bonam partem*.

Sobre as inovações trazidas pela Lei nº 10.684, pode-se sintetizar que nas situações em que o beneficiário que estivesse com ações em curso, a partir do momento da adesão ao parcelamento, as ações penais ficariam suspensas e, por consequência, a prescrição também. Somente após efetuar o pagamento integral dos tributos fará jus ao benefício da extinção da punibilidade, mesmo nos casos de ações penais transitadas em julgado. Isso se deve ao fato de que para tal instituto há a extinção da pretensão punitiva para os casos das ações em curso quando da pretensão executória para os casos de ações com trânsito em julgado.

3.4 Necessidade de esgotamento da via administrativa para movimentação da esfera judicial

Em um primeiro momento surge a discussão doutrinária em relação à classificação dos crimes contra a ordem tributária. A doutrina majoritária passou a considerar os crimes previstos no artigo 1º da lei 8.137/90, bem como aqueles dos artigos 168 A e 337 A do CP, como crimes materiais tendo em vista a necessidade do resultado naturalístico para a configuração do delito. Podemos citar como adepto dessa classificação: Rui Stoco, Aristides Junqueira, Gilberto Ulhoa Canto, Celso Bastos e Hugo de Brito Machado. Assim, por se tratar de um crime material, haveria a necessidade da comprovação do resultado naturalístico que, nesses casos específicos, seria a redução do erário, com prejuízo à Fazenda Pública.

Nesse sentido, deve-se ter certeza quanto à materialidade do fato, além de se quantificar

essa materialidade através de levantamento dos valores auferidos. O artigo 142 do Código Tributário Nacional prevê o instituto do lançamento como atividade de exclusividade da autoridade administrativa, que é um procedimento administrativo com vistas a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como identificar de qual tributo se trata, calcular o montante devido, qualificar o sujeito passivo na hipótese de incidência do fato gerador e, se for o caso, propor a incidência de penalidade.

Para aclarar o entendimento, são apresentadas as palavras do ex-Ministro do STJ, Edson Vidigal:

É importante não perder de vista essa distinção entre crimes de mera conduta e crimes de dano por causa de suas repercussões intensas no sistema jurídico-penal. Ou seja, a supressão ou redução de tributos, por exemplo, de que trata a Lei 8.137/90, somente se realiza com o proveito do agente, com a obtenção do resultado. Ora, isso depende de aferição do setor fazendário, na via administrativa. Só na conclusão do processo administrativo, assegurada a ampla defesa ao acusado, é que se poderá falar, em regra, em lesão à ordem tributária, mediante a supressão ou redução de tributos.³⁶

Nesse sentido, como os crimes em questão são materiais, a esfera penal está dependente da esfera administrativa na medida em que apenas a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, ato que torna exigível o crédito tributário. Somente há a materialização da conduta delituosa e do fato típico com a constatação de que o crédito tributário já exigível não foi satisfeito, seja pela sonegação fiscal, seja pela apropriação indébita tributária ou previdenciária. Neste sentido, discorre Andrei Zenkner Schimdt:

Com efeito, é sabido que os crimes de sonegação fiscal, principalmente os materiais (art. 1º da Lei 8.137/90 e art. 337-A do CP), encontram seu momento consumativo no instante em que se verifica a supressão ou redução do tributo, ou seja, no instante em que a exação era exigível e não fora devidamente recolhida, desde que satisfeitas as exigências da conduta vinculada no tipo penal.³⁷

Sabe-se que uma das condições de recebimento da peça acusatória é a materialidade do crime e indícios de autoria. Desta forma, se não houver o lançamento com a constituição definitiva do crédito tributário, não haverá como se ter a certeza da materialidade do crime, seja pela sonegação, seja pela apropriação indébita de créditos tributários.

36 Vidigal, Edson. Revista da FESMPDFT, Brasília, v. 7, n. 14, jul.-dez. 1999, p. 34.

37 Andrei Zenkner Schimdt: Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal. p. 63.

A posição que já era defendida por parte da doutrina foi positivada com o advento da Lei nº 9.430 que, através de seu artigo 83, diz o seguinte:

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.³⁸

Assim, não resta mais dúvidas quanto à necessidade do esgotamento da esfera administrativa em relação à constituição e ao lançamento do tributo devido para, em caso de inadimplência, ser possível acionar a máquina jurisdicional através da ação penal pelos crimes contra a ordem tributária.

3.5 A Lei 12.382 e uma nova controvérsia

Com o advento da Lei nº 12.382, foi introduzida significativa alteração no artigo 83 da Lei nº 8.430/96 frente ao parcelamento e pagamento integral dos tributos. Com isso, a atual redação ficou como apresentado:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (grifo nosso)

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (grifo nosso)

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (grifo nosso)

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (grifo nosso)

³⁸ Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (grifo nosso)

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.³⁹

Foram criados os parágrafos de 1º a 5º e o até então parágrafo único foi renumerado para 6º. Com esses novos dispositivos, surgiram algumas novidades em relação ao pagamento e ao parcelamento. No parágrafo 1º combinado com o 2º a lei deixou claro que a pessoa que solicita o parcelamento do crédito tributário fica beneficiada pela suspensão da pretensão punitiva do Estado. Caso essa pessoa não honre com o parcelamento e fique na situação de inadimplente, somente após a exclusão do nome dessa pessoa do parcelamento é que poderá ser remetida ao Ministério Público a representação fiscal para fins penais. Ressalta-se que só faz jus a essa suspensão em hipótese de que o parcelamento tenha sido solicitado antes do recebimento da denúncia criminal.

Os parágrafos 3º e 4 afirmam que a prescrição penal não corre durante o benefício do parcelamento e que extingue-se a punibilidade assim que forem pagos todos os tributos oriundos do parcelamento que suspendeu a pretensão punitiva. A novidade foi em relação à necessidade de pagamento integral do tributo, enquanto que a redação anterior falava apenas em “promover o pagamento”. Desta forma não resta dúvida de que a extinção só ocorrerá com o pagamento integral dos débitos tributários. Por outro lado, o parágrafo 5º afirma que os parágrafos 3º e 4º não se aplicam às hipóteses onde são vedados o parcelamento pela lei.

Com essas inovações surgiram algumas polêmicas, uma delas é que ainda que a lei diga expressamente “*antes do recebimento da denúncia*” em relação ao pagamento e ao parcelamento a posição dos tribunais tem sido de conceder o benefício da suspensão da pretensão punitiva mesmo se isso ocorrer depois do recebimento da denúncia. Outro ponto destacado pela doutrina é que o parágrafo 4º só faz menção a tributos, calando-se em relação a contribuições previdenciárias, deixando dúvidas sobre a aplicabilidade do instituto da extinção ou suspensão da pretensão punitiva em relação a elas. Nesse ponto, pensamos que não há dificuldade alguma em relação a uma interpretação extensiva, haja vista que ser a contribuição previdenciária uma espécie de tributo.

39 Lei 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010

Para os Professores Luiz Flávio Gomes e Adel El Tasse, a nova lei não afetou a extinção da punibilidade pelo pagamento depois do recebimento da denúncia, como se segue:

De acordo com a nossa opinião, a Lei 12.382/11 regulamentou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não tendo afetado o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003, que prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento (em qualquer tempo). Pagamento direto, sem parcelamento, não é a mesma coisa que pagamento antecedido de parcelamento do débito tributário. Há, assim, duas situações distintas: pagamento direto (regido pela Lei 10.684/2003) e pagamento mediante parcelamento (agora disciplinado na Lei 12.382/11). Ambos os pagamentos extinguem a punibilidade nos crimes tributários, mas suas características são completamente distintas.⁴⁰

Por fim, em que pese algumas dúvidas, não houve mudança significativa em relação à aplicação da extinção da punibilidade, havendo apenas um esclarecimento expresso em relação ao cabimento da suspensão em casos de parcelamento que só serão convertidos em extinção com o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos.

40 GOMES, Luiz Flávio; EL TASSE, Adel. Os crimes tributários e a extinção de punibilidade, p 1

4. O posicionamento de nossos tribunais

Em relação ao posicionamento de nossos tribunais sobre o tema passamos a destacar diversos julgados, principalmente do STF e do STJ, contudo sem deixar de fora algumas decisões de outros tribunais que sejam importantes para melhor elucidar a posição dos tribunais.

No ano de 1995 a 2ª Câmara do Tribunal de Alçada Criminal enfrentou o tema em um Habeas Corpus que tinha na pessoa do então juiz Ricardo Lewandowski seu relator com a seguinte decisão:

Ora, esta 2ª Câmara, no *habeas corpus* 269/96-01, já decidiu o seguinte:

A instauração de ação penal antes de constituído definitivamente o crédito tributário constitui constrangimento ilegal por *ausência de justa causa*.

A prudência, o respeito aos direitos fundamentais da pessoa humana e até razões de economia processual recomendam que se aguarde, nos delitos fiscais, o exaurimento da instância administrativa para, só então, desencadear-se o procedimento criminal.

Argumentou-se, naquela oportunidade, que, embora o C. Superior Tribunal de Justiça tenha entendido, no Recurso de *Habeas Corpus* 4.118-8-SP, relatado pelo eminente Min. Pedro Aciole, que, ocorrendo em tese o delito de sonegação fiscal, não é indispensável o prévio exaurimento da via administrativa, para o prosseguimento da *persecutio criminis*, aquela Corte reconheceu, no mesmo acórdão, que a instância penal e a administrativa se intercomunicam. [...]

Isto posto, pelo meu voto, considerando que não existe, por ora, justa causa para o prosseguimento do inquérito, concedo a ordem para trancá-lo.⁴¹

No mesmo sentido foi a decisão da 2ª Turma do Tribunal Regional da 3ª Região, no Habeas Corpus de relatoria da Juíza Sylvia Steiner, como se segue:

EMENTA

Habeas corpus- Trancamento de ação penal - Falta de justa causa - Ação penal por crime fiscal instaurada na pendência de recurso na esfera administrativa - Inexistência da certeza do ilícito tributário - Questão prejudicial absoluta - Ordem concedida.

1. A certeza da existência de tributo devido e não pago é pressuposto para a instauração da ação penal, pois diz com a prova da materialidade delitiva, que é condição da ação penal.

2. O art. 83 da Lei nº 9.430/96 não criou hipótese de condição de procedibilidade, destinando-se apenas a derogar normas contidas no Decreto nº 982/93, que previam a representação da autoridade fiscal ao Ministério Público tão logo lavrada a notificação fiscal de lançamento de débito.

3. Compete privativamente à autoridade fiscal dizer da existência de tributo devido (art. 142 do CTN). Antes de apurada a existência de ilícito tributário, não se pode falar em ilícito penal. Precedentes.

4. Ordem concedida, para trancar-se a ação penal por falta de justa causa.⁴²

41 HC 283.226/4, j. 23.11.95, v.u., RT 728/551

42 HC 96.03.058815-6/SP, Em 1.4.97. DJU de 30.4.1997

Pode-se perceber que nos dois julgados acima as decisões foram no sentido de se trancar a ação penal pela falta de justa causa com o argumento de que sem a constituição definitiva do crédito tributário não há condição de procedibilidade da ação penal. Corroborando com esse entendimento, segue trecho do voto da ilustre relatora:

Ora, nos crimes fiscais, o pressuposto de quaisquer dos tipos que os definem é, exatamente, a existência de um tributo devido. Sem a constatação de existência de um tributo devido, não há como falar-se em supressão, redução, ou na omissão de seu pagamento ou recolhimento. O pressuposto diz com a materialidade delitiva, elemento essencial para configuração da justa causa para a ação penal.⁴³

Em que pese, a necessidade da representação fiscal para fins penais na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.571 de relatoria do Ministro Neri da Silveira, que tratava da suspensão da eficácia do artigo 83 da Lei 9.430 em decisão que indeferiu pedido de liminar, no dia 20 de março de 1997, a maioria do pleno acompanhou o voto do relator e proclamou que o referido artigo não impede a atuação do Ministério Público e, desta forma, não impôs a ação penal contra os crimes tributários materiais uma nova condição de procedibilidade. Tal decisão foi confirmada pela decisão definitiva em 10 de dezembro de 2003, veja a ementa da decisão final:

Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade.

2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996.

3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. **Notitia criminis** condicionada "a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário a atuação".

4. A norma impugnada tem como destinatário os agentes fiscais, em nada afetando do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público.

5. Decisão que não afeta a orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo.

6. Não configura qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária.

7. Improcedência da ação.⁴⁴

É percebido, então, que apesar de considerar o art. 83 da lei nº 9.430 constitucional, a decisão desta ADIn fez uma interpretação no seguinte sentido: a representação fiscal para a ação penal é obrigatória, mas não para o Ministério Público que pode oferecer a denúncia para crimes

43 HC 96.03.058815-6/SP, Em 1.4.97. DJU de 30.4.1997

44 ADIn 1571, Em 10.12.03. DJU de 30.4.2004

contra a ordem tributária, desde que tenha o conhecimento, por outros meios, do lançamento definitivo. O artigo 83 vincula as autoridades administrativas fiscais que ficam obrigadas a remeter a representação como *notitia crimines*. Neste sentido, confirmou-se a decisão do HC 81.611/DF, que, de certa forma, serviu de paradigma, sendo válida a transcrição da ementa:

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.⁴⁵

No HC 81.321-6, cujo relator era o então Ministro Cezar Peluso, ao julgar pedido de concessão de liminar no dia 3 de julho de 2003, decidiu-se que a ação penal deveria ficar sobrestada até a decisão final do HC.⁴⁶ Para chegar-se a essa decisão, foi usada a seguinte fundamentação: por não existir o auto de infração definitivo redigido por autoridade administrativa, não se poderia considerar o crime materializado, isso em tese, tendo em vista o disposto no artigo 142 do CTN, pois tal hipótese não poderia sequer ser cogitada; disse ainda que de acordo com o artigo 5 inciso LV da Constituição é um direito do contribuinte impugnar o auto de infração. Além disso, o artigo 34 da Lei nº 9.249 dá ao contribuinte a prerrogativa de pagar o tributo e, desta forma, ter a penalidade pelo crime extinta.

Assim ficou consignado que em relação aos crimes tributários classificados como crimes materiais, mantendo posição pretérita, haveria sim a necessidade se esperar a consumação da decisão na esfera administrativa. Logo, a ação penal só poderia ser intentada depois dessa decisão que materializasse o fato gerador da obrigação tributária.

⁴⁵ HC 81.611-8, Em 10.12. 03. DJU de 13.5.2005

⁴⁶ HC 81.321/SP, 3.07.03.DJU de 14.2.08

O fundamento para essa decisão teve como alicerce o de que a decisão na esfera administrativa era uma condição objetiva para a punibilidade de tais crimes. Portanto, era imprescindível a exigibilidade da obrigação tributária que, por sua vez, só poderia ocorrer com o lançamento após a decisão definitiva da esfera administrativa.

Pode-se perceber que nessa decisão o embasamento teórico foi uma condição objetiva de procedibilidade ou até mesmo de prosseguibilidade da ação penal. No entanto, houve decisões, como a que ocorreu no HC 83.414 de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, em que determinou-se o trancamento da ação penal. Neste julgado a fundamentação foi de que, por se tratar de crime material, apenas poderia ser consumado com o lançamento definitivo do tributo, sendo que o próprio tributo era elemento normativo do tipo penal em espécie. Assim, sem o lançamento definitivo não haveria fato típico, o que tornaria a ação penal constrangimento ilegal por ausência de justa causa.

Essa posição tomada pelo STF nas decisões acima mencionadas vão no sentido de que os crimes contra a ordem tributária, classificados como materiais só poderiam ser consumados com a constituição definitiva do crédito tributário. Percebeu-se que a fundamentação para tal decisão foi divergente, sendo que em um julgado a decisão apontou que havia ausência de condição objetiva de punibilidade, e em outro foi considerado fato atípico.

4.1 Súmula Vinculante nº24

A exigência do esgotamento da esfera administrativa em seu início era apenas uma posição doutrinária, depois foi positivada pelo artigo 83 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Lei essa que passou por várias ações frente ao STF, seja sobre sua Constitucionalidade, seja pelo seu alcance, cujas decisões foram divergentes: uma pela ausência de condição objetiva outra pela atipicidade.

Finalmente, após várias decisões, o STF decidiu no dia 2 de dezembro de 2009 a celeuma sobre o assunto e aprovou a Súmula Vinculante nº 24, cuja íntegra transcrevemos: “**Não se**

tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” Assim, a divergência caiu por terra e prevaleceu o entendimento do Ministro Joaquim Barbosa, consignado no HC 83.414, de que o crédito tributário que ainda não tem uma decisão definitiva na esfera administrativa sobre sua exigibilidade configura fato atípico na esfera penal.

5. Os prós e os contras do instituto extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento

De longa data a extinção da punibilidade não é, e nunca foi, unanimidade entre os doutrinadores e legisladores, bem como nas decisões de nossas cortes de justiça. Nesse sentido, há argumentos favoráveis e contrários que sintetizam muito bem esses argumentos, como por exemplo a lição de Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

Argumentos contrários:

- a) tornar o direito penal extremamente utilitarista, desprendido de sua base ética;
- b) estimular a sonegação, à medida que garante ao sonegador que, se apanhado, livrar-se-á da pena, pagando o tributo;
- c) estabelecer tratamento desigual entre os que podem e os que não podem pagar, privilegiando os primeiros. Para os mais radicais, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, juntamente com a exigência da conclusão do processo administrativo como condição para que a notícia do crime seja ofertada ao Ministério Público, constituem as maiores causas da impunidade.

Argumentos favoráveis:

- a) as normas que tutelam o crédito tributário, sejam criminais ou não, objetivam tornar efetivo esse crédito; assim, sendo o crédito satisfeito, não subsistem razões para insistir na aplicação de pena criminal, contra todas as considerações de política criminal;
- b) por outro lado, se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, continuará sob a ameaça de pena privativa de liberdade, não terá nenhum interesse em efetuar o pagamento;
- c) o sistema penitenciário encontra-se em situação precária, não se justificando onerá-lo.⁴⁷

Em relação aos argumentos contrários, como esses farão parte da tese defendida pelo presente trabalho, não serão aprofundados aqui. Vale dizer que em caráter geral esses argumentos são bastante plausíveis, principalmente ao enfatizar o lado utilitarista do direito penal na busca da arrecadação fiscal com o Estado cada vez mais avassalador nesta busca. Outro ponto de suma importância é o tratamento desigual do instituto tanto em relação aos infratores que podem e os que não podem efetuar o pagamento. Em relação ao estímulo à sonegação, o instituto é um “porto seguro” aos infratores penais, bastando pagar ou até mesmo parcelar para ficar livre da persecução penal do Estado.

Dando prosseguimento aos argumentos contra o instituto, destacamos também a forma não isonômica dada em relação aos outros crimes contra o patrimônio, principalmente ao furto e ao roubo sem emprego de violência.

Por outro lado, o que não falta são argumentos favoráveis ao instituto da extinção da

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção do Crédito e Extinção da Punibilidade Contra a Ordem Tributária**. p 15-16

punibilidade, um dos vistos acima é o da efetividade da tutela tributária. Neste sentido, independente dessa tutela ser na esfera penal ou administrativa, caso a norma alcance seu objetivo maior (o recebimento da exação), não há mais nenhum sentido em ser aplicado outro tipo de penalização ao contribuinte, pois ele passa a não ter nenhum tipo de dívida para com o Estado. Corroborando com tal argumento afirma Machado:

A criminalização do ilícito tributário deu-se com o objetivo de compelir o contribuinte ao pagamento dos tributos. Não em razão de qualquer reprovação moral da conduta de resistência ao tributo. E sendo assim, constitui hipocrisia negar que tal criminalização tem inegável caráter utilitarista. É incoerente, portanto, recusar a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, em virtude de seu caráter utilitarista.⁴⁸

Outro ponto de vista defendido por essa corrente é a refutação da relação de coação que a norma penal efetivaria em relação aos contribuintes que estão em débitos com a Fazenda Pública. Nesse sentido, a norma penal necessariamente não causa intimidação ao contribuinte, impelindo-o a pagar seus tributos. Ocorre o contrário, uma vez que para que essa norma da esfera penal seja aplicada deve-se, necessariamente, ter envolvimento do poder judiciário que com sua morosidade e recursos excessivos acarretam, em muitos casos, a elevação da impunidade. Em complemento, afirma-se que haveria um maior efeito com o fortalecimento da fiscalização e consequente complicação de penalidades administrativas.⁴⁹

Em relação ao estímulo à sonegação fiscal, afirma-se que desde que haja uma melhora no aparato de fiscalização do Estado com cominação de penas pecuniárias significativas, tal sonegação seria melhor coibida. Neste sentido, o que desestimularia a sonegação não seria a pequena possibilidade de penas de restrição de liberdade, mas sim uma possibilidade mais real de forte imposição de altas penas pecuniárias. Enquanto uma aplicação de pena de restrição de liberdade é quase nula, por outro lado a melhora do aparato da fiscalização tributária depende apenas das autoridades administrativas, o que, diga-se de passagem, é muito mais viável e plausível.⁵⁰

Discorda-se do fato de que o princípio da isonomia seja ferido, uma vez que há no ordenamento jurídico pátrio, outros institutos que também permitem a extinção da punibilidade. Como exemplo, podem ser citados no peculato culposo a restituição do bem que faz com que o réu

48 MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção do Crédito e Extinção da Punibilidade Contra a Ordem Tributária**. p 17

49 MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção do Crédito e Extinção da Punibilidade Contra a Ordem Tributária**. p 19

50 MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção do Crédito e Extinção da Punibilidade Contra a Ordem Tributária**. p 19

seja beneficiado por instituto semelhante.⁵¹

Continuam sua argumentação falando do precário sistema prisional brasileiro e que não haveria motivo algum para sobrecarregá-lo ainda mais com situações que, em tese, não caberia ao Direito Penal resolver, mas às normas administrativas tributárias.

Sabe-se bem que essas são apenas algumas das teses favoráveis ao instituto da extinção da punibilidade e que existem outras defendidas por diversos autores, com isso sendo possível ao leitor ter uma ideia desses pontos de vistas.

51 MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção do Crédito e Extinção da Punibilidade Contra a Ordem Tributária**. p 20
49

6 A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária: Face aos Princípios Constitucionais e ao Utilitarismo

6.1 A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária em rota de colisão com os Princípios da Igualdade e da Proporcionalidade

6.1.1 A extinção da punibilidade e o Princípio da Isonomia.

A igualdade entre as pessoas foi uma conquista que levou muito tempo para chegar à configuração atual, sendo um dos grandes alicerces da democracia, devendo ser oportunizada a qualquer pessoa independente de classe social, raça e credo. Sem democracia não há o Estado Democrático de Direito, desta forma a igualdade, também conhecida por isonomia, é também, sem sombra de dúvida, um princípio basilar para o Estado Democrático de Direito. A nossa Carta Cidadã foi um grande marco na defesa dos direitos individuais do cidadão, continuando a tradição desde a Constituição de 1891, trouxe expressamente que “todos são iguais perante a lei.”

Essa é a chamada igualdade formal que, para o Professor Luiz Pinto Ferreira, é uma limitação à imposição de desigualdades tanto nas leis vigentes como para aquelas que serão elaboradas, devendo ser interpretada a não privilegiar qualquer pessoa no processo legiferante e visando garantir a isonomia perante o executivo e judiciário.⁵² Para José Afonso da Silva, a isonomia constitui o signo fundamental da democracia justamente por impedir tratamento privilegiado e distinções permitidas nos Estados Liberais.⁵³

Por outro lado, a isonomia material é a implementação de medidas que visem concretizar essa igualdade formal, trazendo para o cotidiano mais justiça e tratamento igualitário.

No campo do Direito Constitucional Tributário, a Constituição consagra no artigo 150 a igualdade tributária entre os contribuintes pátrios, veja a redação do artigo:

⁵² PINTO FERREIRA, Luís. **Princípios Gerais do Direito Constitucional moderno**. p. 770.

⁵³ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 23ª ed. p. 210.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;⁵⁴ [...] (grifo nosso)

Bem, feita esta pequena explanação sobre o princípio da isonomia, passamos a abordar a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária frente a tal princípio. Para tanto, será enfrentado a problemática sobre dois enfoques: pessoas que tem situações desiguais sendo tratadas de forma iguais e crimes que são aparentemente iguais sendo tratados desiguais, ambos pelo instituto da extinção da punibilidade.

Essa primeira problemática do tratamento não isonômico de contribuintes que cometem as infrações penais contra a ordem tributária seria refletida na capacidade de pagar o tributo devido. Neste sentido, não se diferem pessoas que estão vinculadas a fatos geradores iguais, mas por outro lado estão em condições financeiras diferentes.

Na esteira deste pensamento, podemos exemplificar duas situações hipotéticas que apesar de serem condições jurídicas iguais são tratadas pelo instituto da extinção de punibilidade de forma diametralmente diferentes, se não vejamos: imaginemos dois comerciantes que deixem de recolher as contribuições patronais previdenciárias de seus empregados. Percebe-se que, frente ao fisco, estão na mesma situação. Feita uma fiscalização pela Receita Federal, foram devidamente notificados do início do Processo Administrativo Fiscal.

O primeiro contribuinte não esperou a finalização de seu processo e, de pronto, ao ser notificado, promoveu o recolhimento dos tributos devidos aos cofres públicos, nesse sentido, de acordo com o entendimento do STF, o fato foi atípico. O segundo contribuinte, pelo contrário, passava por sérios problemas financeiros e não teve como fazer o recolhimento dos tributos devidos. Finalizada o PAF, com decisão final, com lançamento dos tributos devidos. A ação penal poderá ser iniciada ou até mesmo prosseguir se estiver sobrestada.

54 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Assim, percebe-se uma afronta ao princípio da isonomia ao se dar tratamento privilegiado para a pessoa do primeiro comerciante apenas pelo fato dele possuir melhores condições financeiras. O fato de ele ter condições de pagar os tributos devidos torna o seu ato, que em primeiro momento era tipificado pela lei penal, em um fato atípico, deixando-o livre de qualquer persecução penal simplesmente por estar mais abastado financeiramente.

Em contrapartida, o segundo comerciante que teve a mesma atitude no primeiro momento, cometendo o fato típico, justamente por não possuir condições financeiras para poder cumprir com a exação exigida vai sofrer a persecução penal do Estado, onde será julgado e condenado, podendo até mesmo ser levado à prisão.

Veja o absurdo que ocorre, percebe-se que a diferença entre a prisão e liberdade é justamente a conta bancária. Se for abastado financeiramente, jamais sofrerá nenhuma sanção por parte do Estado, bastando para isso apenas recolher os tributos devidos em momento posterior. O outro, pelo motivo contrário, ou seja, não possuir dinheiro para honrar com os débitos tributários, vai acabar sendo preso.

Vale ressaltar que a crítica aqui não é pelo fato do segundo ir para a cadeia, e sim pelo fato do primeiro também não o ir. Nesse sentido, o instituto da extinção da punibilidade traz de volta as tradições do Estado Liberal, onde eram permitidos todos os tipos de tratamento privilegiados às classes sociais dominantes. Como vivemos em um Estado Democrático de Direito, tais tratamentos são inconcebíveis.

Outro ponto de vista sobre a infringência ao princípio da igualdade pelo instituto da extinção da punibilidade que a doutrina apresenta é o de que crimes essencialmente iguais tenham tratamento diametralmente diferentes. Para ilustrar e aclarar esse pensamento, vamos trazer à baila uma reportagem sobre uma história inusitada, transcrevemos na íntegra reportagem do Portal G1:

Ministro do Supremo nega anular ação por furto de galinha em Minas

Luiz Fux quer ouvir MPF; decisão final será tomada por turma do STF. Defensoria Pública tentou anular ação pelo princípio da insignificância.

Mariana Oliveira Do G1, em Brasília

O ministro do Supremo Tribunal Federal (STF) Luiz Fux negou conceder liminar (decisão provisória) para anular uma ação penal contra homem que responde a processo na Justiça

de Minas Gerais por ter tentado roubar um galo e uma galinha, avaliados em R\$ 40. A decisão foi tomada na semana passada e publicada na sexta-feira (4).

A 2ª Vara da Comarca de São João Nepomuceno (MG) abriu ação contra Afanásio Maximiliano Guimarães em setembro do ano passado por furto, crime que pode resultar em prisão de um a quatro anos. A Defensoria Pública recorreu ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais, por meio de um habeas corpus, alegando o princípio da insignificância (quando não há gravidade no crime ou o valor do furto é irrisório). A Sexta Câmara Criminal do TJ negou pedido para trancar a ação penal por entender que só poderia anular o processo por furto se não houvesse indícios de autoria do crime.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também negou anular a ação por meio de liminar, e o caso chegou ao Supremo.

Segundo a decisão de Fux, no pedido ao STF, o réu "reitera a tese de aplicabilidade do princípio da bagatela no caso sub examine, tendo em vista o pequeno valor da res furtiva". O acusado afirma ainda que devolveu a galinha e o galo furtados.

Para o ministro do Supremo, a questão relativa à anulação ou não da ação penal contra o homem deverá ser analisada em definitivo pela Primeira Turma do Supremo, e não por meio de uma liminar. Luiz Fux pediu que o Ministério Público Federal se manifeste sobre o tema.⁵⁵

Então, perceba nessa reportagem que o furto de dois animais de valor de R\$ 40,00 (quarenta reais) foi levado a conhecimento do judiciário, tendo passado pela primeira e segunda instância, chegando até mesmo ao STF. O que se pode perceber é que o réu nem mesmo chegou a consumir o fato.

Em contrapartida, caso um grande empresário, fato que ocorre corriqueiramente no Brasil, resolvesse a seu bel prazer, visando apenas obter enriquecimento sem causa, sonegar milhões em tributos. Mesmo após a consumação do crime e que tal fato fosse descoberto por uma fiscalização do Fisco, bastaria ao autor do exemplo recolher o tributo que, segundo entendimento do STF através da Súmula Vinculante 24, não haveria sequer a ocorrência de fato típico.

Vejam a situação em que a política criminal brasileira faz tratamento diferenciando: se roubar o equivalente a R\$ 40 reais do particular o agente pode até ser preso, mesmo sendo restituído o bem, por outro lado sonegar milhões de reais da Fazenda Pública e, uma vez consumado o fato, houver o pagamento do tributo sonegado, nem ao menos o fato será considerado típico.

Portanto, é por isso que o instituto da extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária fere sem sombra de dúvida um dos princípios basilares da República Federativa do Brasil e é veementemente contestado por parte significativa da doutrina e tachado de inconstitucional.

55 OLIVEIRA, Mariana. **Ministro do Supremo nega anular ação por furto de galinha em Minas.**

6.1.2 A extinção da Punibilidade e o Princípio da Proporcionalidade.

A extinção da punibilidade também é colocada à prova por parte da doutrina que defende a sua inconstitucionalidade frente ao princípio da proporcionalidade. Seria inconstitucional justamente por não guardar proporcionalidade com o bem jurídico tutelado, pois não gera uma proteção suficiente aos bens jurídicos, quais sejam o patrimônio da fazenda pública, protegidos pelo Direito Tributário, e em especial aos crimes contra a ordem tributária. Nesse sentido disserta Lênio Streck:

o legislador federal não tem liberdade de conformação para retirar a proteção penal dos crimes de sonegação de tributos, que são bens jurídicos de nítida feição transindividual. Assim como o legislador deve observar a devida proporcionalidade no que concerne à proibição de excesso (*Übermassverbot*), a idéia matriz de Estado Democrático de Direito aponta para a necessidade de também ser observada a devida proporcionalidade no dever de proteger bens jurídicos fundamentais através do direito penal.⁵⁶

Pode-se perceber nesse sentido que os crimes tributários são uma proteção aos bens juridicamente protegidos, neste caso sendo a Fazenda Pública como bens públicos e de interesse geral. Vale ressaltar que é através desses recursos protegidos que são garantidos muitos direitos individuais e coletivos como a saúde, a educação e a previdência social que são serviços essenciais para o desenvolvimento de uma nação. Tirar essa proteção geraria uma proteção “amputada” e deficiente. Nesse sentido, o princípio da proporcionalidade além de coibir excessos também freia a ineficiência da proteção desejada. Hoje vive-se sob a égide do Estado Democrático de Direito e, sem sombra de dúvida, seus preceitos visam que os legisladores devem respeitar o princípio da proporcionalidade na elaboração de normas que objetivam a proteção de bens jurídicos tutelados pelo direito penal.

6.2. O utilitarismo do instituto da extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária com profundo viés arrecadatório.

⁵⁶ STRECK, Lênio. **Bem jurídico e Constituição: da proibição de excesso (*Übermassverbot*) à proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais**, p 21.

6.2.1 Considerações iniciais

O Brasil é um país que historicamente sempre teve uma carga tributária muito alta. Tributa-se tudo, até mesmos produtos de primeira necessidade, como alimentos da cesta básica, bem como remédios. Há muito se fala em uma reforma tributária que vise humanizar o Sistema Tributário Nacional com a consequente desoneração dos bens de consumos essenciais e também dos meios de produção, porém até hoje nada foi feito pelo Poder Executivo e pelo Congresso Nacional em relação à reforma tributária.

Assim, é com esse forte viés de políticas que visam aumentar a arrecadação, no Brasil pode-se criar tributos até mesmo por medidas provisórias, é que analisar-se-á o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento do valor devido com esse profundo viés arrecadatória, o que torna esse instituto uma medida extremamente utilitarista. Sabe-se que o Utilitarismo é um pensamento jurídico filosófico que tem suas bases na moral e na ética, porém não é sob a ótica desse pensamento que se trata esse tópico. O utilitarismo ao qual se refere é exatamente a utilidade prática e simplista do instituto da extinção de punibilidade.

6.2.2 Utilitarismo: Noções básicas

Para não restar nenhuma dúvida e não haver nenhuma confusão, far-se-ão considerações básicas sobre o pensamento filosófico jurídico do Utilitarismo. Primeiramente, cabe esclarecer que não há pretensão neste trabalho de discutir com mais aprofundamento o tema agora tratado, pretende-se apenas situar o leitor, enquadrando o Utilitarismo científico como um pensamento moral filosófico que tem nas pessoas dos filósofos e juristas Jermy Beanthan e Jhon Stewart Mill como principais desenvolvedores desse pensamento jus filosófico. Vale dizer que, tal teoria, em suas origens, não tem nenhuma ligação com o Direito Penal, muito menos com o Direito Penal Tributário.

De uma forma geral, esta teoria não é muito compreendida, além de ser bastante confundida com o pragmatismo e com a utilidade prática, mas, segundo o Instituto de Filosofia de

Linguagem, são essas teorias distintas. Como se segue:

Para começar, seria estabelecer uma verdade óbvia: “utilitarismo” enquanto moral filosófica, não tem nada a ver com o incremento da utilidade prática, ou com o pragmatismo vulgar, também não filosófico.

O utilitarismo é uma corrente agnóstica, esclarecida e radical, que pretende denunciar a tirania do poder e do privilégio, especialmente no caso de Betham.⁵⁷ [...]

Assim, o utilitarismo tem seu foco voltado ao estudo da moral e da ética, visando combater tratamentos baseados em pensamentos egoístico e egocêntricos que levam as pessoas à infelicidade. Neste sentido, tem como escopo o bem-estar de toda a comunidade. Assim, o utilitarismo visa a felicidade, felicidade essa que não poderia ser conquistada a qualquer preço, ou seja, para esse pensamento “os fins não justificam os meios”, normas e regras devem sim ser respeitadas na busca da felicidade.

Justamente por esse escopo de busca de felicidade geral, de certa forma, através dos argumentos contra o tratamento diferenciando é que se faz uma correlação com o Direito Penal. Na sua essência, o Direito Penal visa combater os comportamentos indesejáveis praticados pela sociedade em geral. Quanto menos desvios de condutas em uma sociedade, maior será o nível de felicidade atingido por ela.

É percebido, então, que a harmonia da convivência em sociedade é o objetivo comum tanto do Direito Penal como do Utilitarismo, pois somente em uma sociedade equilibrada sem agentes nocivos é que poderá prevalecer a felicidade geral.

6.2.3 Função do Direito Penal

Feitas as considerações no tópico anterior a fim de não se cometer nenhuma injustiça quanto ao Utilitarismo científico de Jermy Beanthan e Jhon Stuart Mill, de agora em diante passa-se a usar o utilitarismo como sinônimo de praticidade e simplicidade.

⁵⁷ Dicionário de Filosofia Moral e Política. p 1

É bem-sabido que, nos primórdios da origem do ser humano, os conflitos tinham como resultado marcante a prevalência do mais forte, quando cada indivíduo fazia sua própria justiça, através de vinganças com o chamado “*olho por olho dente por dente*”. Com o passar do tempo, a evolução da vida em sociedade passa a ter uma autoridade que, de certa maneira, assume a obrigação da organização da sociedade. Nesse sentido, as pessoas abrem mão de um pouco de sua liberdade individual para viver com segurança, fazendo com que a autotutela, que era o direito de cada um buscar sua justiça na proteção de seus interesses, deixasse de existir (perceba isso ser via de regra pois, ainda hoje, há exceções). Então, como consequência, esse direito de tutela é transferido para o Estado, como divulgado nas teorias contratualistas de Jean-Jacques Rousseau e Thomas Robbes.

Então, para tentar coibir atitudes condenadas pela sociedade surge a imposição de penas aos agentes que cometessem esses desvios. Essas penas, em sua maioria, eram decididas pelo soberano de acordo com o seu bel prazer, sem nenhum tipo de procedimento e muito menos com direito de defesa aos insurgentes da sociedade. Para tentar melhorar esse tratamento, surgiram normas que regulamentariam a aplicação desses castigos, dando maior garantia aos réus e aplicação de penas mais proporcionais ao crime praticado.

Grandes filósofos contribuíram para a melhoria do tratamento infligido aos criminosos, como, por exemplo, Cesare Beccaria (1739-1794) que através de seu livro “Dos delitos e das penas” denunciou a existência de julgamentos sumários, secretos, torturas na busca de provas, confiscos de bens e penas cruéis.⁵⁸ Essas ideias fizeram surgir uma reformulação das legislações penais em vários países da Europa e consequentemente em outros lugares do mundo.

Hoje, no Estado Democrático de Direito, o Direito Penal regula as formas como devem ser impostas as penalidades e, para tanto, devem ser obedecidas algumas premissas baseando-se em princípios constitucionais, isso na busca de sua função maior que é a proteção dos bens jurídicos essenciais para a sociedade e protegidos pelo Direito Penal. Tudo isso sem deixar de lado a sua função garantidora que é justamente a de garantir ao acusado ou réu sua dignidade, restando ao Estado a atuação dentro da legalidade respeitando os princípios garantidores na Constituição Federal.⁵⁹

58 BRAGA CALHAU, Lélío Braga. Resumo de Criminologia, p 21

59 BRUNO, Aníbal. **Direito penal - parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 1967. T. 1. p. 11

6.2.4 Objetivo e finalidades das penas.

Dentro dessa premissa da função de tutela dos bens essenciais, tem-se a função do preceito secundário do direito penal que são as penas impostas. Neste sentido transcrevemos as importantes palavras de Zaffaroni e Pierangeli, como se segue:

contribuir para diminuir os antagonismos, fomentar a integração e criar as condições para uma generalização comunitária do sentimento de segurança jurídica, que será maior na medida em que a estrutura social seja mais justa (maior grau de justiça social) e, em consequência, cada homem sinta que é maior o espaço social de que dispõe e a comunidade lhe garante ou, ao menos, deve procurar não aumentar os antagonismos e as contradições.⁶⁰

Neste mesmo sentido, temos uma lição mais contemporânea sobre a função das penas, pelo ilustre professor Luiz Flávio Gomes, *in verbis*:

A pena ou qualquer outra resposta estatal ao delito, destarte, acaba assumindo um determinado papel. No modelo clássico, a pena (ou castigo) ou é vista com finalidade preventiva puramente dissuasória (que está presente, em maior ou menor intensidade, na teoria preventiva geral negativa ou positiva, assim como na teoria preventiva especial negativa). Já no modelo oposto (Criminologia Moderna), à pena se assinala um papel muito mais dinâmico, que é o ressocializador, visando a não reincidência, seja pela via da intervenção excepcional no criminoso (tratamento com respeito aos direitos humanos), seja pelas vias alternativas à direta intervenção penal.⁶¹

Desta forma, para atingir esse objetivo maior, as penas possuem algumas funções que devem ser preservadas, sob o preço de tornar o Direito Penal inócuo e sem efetividade. Neste sentido, pode-se destacar algumas funções da pena introduzidas por algumas teorias.

6.2.4.1 Função retributiva da pena

A primeira função a ser destacada é a função retributiva da pena, função essa que surgiu ligada ao Direito Canônico na Idade Média. Nesse período, as penas eram impostas àqueles que cometessem infração contra a Igreja ou contra o soberano. Posteriormente, esse castigo imposto

60 ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro - parte geral**. p. 95.

61 GOMES, Luiz Flávio. **Penas e medidas alternativas à prisão: doutrina e jurisprudência**. p40

serviria como retribuição ao mal praticado contra a sociedade. Para Cezar Roberto Bittencourt, “segundo este esquema retribucionista, é atribuída à pena, exclusivamente, a difícil incumbência de realizar Justiça. A pena tem como fim fazer justiça, nada mais”.⁶² Assim, era uma imposição de um castigo para reparar a sociedade sobre a conduta do agente que foi prejudicial à coletividade.

Grandes nomes da filosofia, como Kant e Heigel, defendiam seus argumentos através dessas teses como ideais. Citado por Bittencourt, Heigel diz o seguinte na obra *Filosofia del Derecho*:

Somente através da aplicação da pena trata-se o delinqüente como um ser ‘racional’ e ‘livre’. Só assim ele será honrado dando-lhe não apenas algo justo em si, mas lhe dando o seu Direito: contrariamente ao inadmissível modo de proceder dos que defendem princípios preventivos, segundo os quais se ameaça o homem como quando se mostra um pau a um cachorro, e o homem, por sua honra e liberdade, não deve ser tratado como um cachorro.⁶³

Neste sentido, a função retributiva da pena tem como objetivo a compensação da sociedade através da imposição de uma mal justo e necessário em face de uma imposição de um mal injusto e desnecessário causado pelo criminoso.

6.2.4.2 Função preventiva da pena

Essa teoria tem como premissa que a pena imposta tem um caráter educativo que visa a prevenção de futuras transgressões penais. Neste sentido, a pena já não deve ser um fim em si mesma, passando ter uma importância maior de reduzir a criminalidade e evitar a reincidência de criminosos. Assim, a pena seria uma medida que visa dar maior segurança a sociedade na mesma proporção em que tal pena impõe temor aos que, porventura, tenham a pretensão da prática de qualquer ilícito. Esse temor proporciona limites e, por consequência, acarretaria a redução da criminalidade.

Essa teoria subdivide-se em várias outras teorias que pelo escopo desse trabalho não serão pormenorizadas, mas vale a pena citá-las e fazer pequenos comentários: prevenção geral, prevenção geral negativa; prevenção geral positiva; prevenção especial, prevenção especial positiva,

62 BITENCOURT, Cezar Roberto. **Manual de Direito Penal** p 68.

63 HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich, *apud* BITENCOURT, Cezar Roberto. *Manual de Direito Penal*. p . 73

e prevenção especial negativa. Em relação à prevenção negativa geral, cabe ressaltar que a imposição e aplicação da pena possibilita uma maior visibilidade à população em geral, o que desestimularia o cometimento de ilícitos penais. De outra banda, a prevenção positiva é justamente a previsão legal de condutas tipificadas que faz com o cidadão de bem saiba quais são as condutas penalmente reprimidas e, desta forma, dá um norte de ética a ser seguido positivamente. Nesse sentido, além de proteger os bens jurídicos tutelados, essa teoria tem um viés ético-moral orientador de toda a sociedade.⁶⁴

Por outro lado, a preventiva especial é voltada ao indivíduo para que de forma subjetiva reflita sobre seus atos e não volte a praticar crimes. A preventiva especial positiva vai em busca da melhoria do infrator, sendo que nesse sentido a pena tem o poder de retirar o infrator do caminho do crime, buscando sua ressocialização. Por fim, a preventiva especial negativa também tem por base o indivíduo, mas diferentemente não busca sua ressocialização e sim aplicar-lhe uma pena muito severa a fim de neutralizar esses crimes, agindo com caráter de solucionar e satisfazer a sociedade.

Em síntese essas são as subdivisões da Teoria da Prevenção que de forma geral agem na sociedade através do exemplo a não ser seguido, uma vez que a pena imposta será dura e duradoura. Por outro lado, age também no infrator (e possíveis infratores) com o desestímulo à delinquência pelo mesmo motivo do temor de sofrer ou voltar a sofrer uma imposição penal.

6.2.4.3 Função Mista da pena

Esta teoria surge quando alguns estudiosos percebem que as teorias anteriores por si sós não tinham o condão de solucionar o problema crescente da criminalidade na sociedade. Assim, surgiu como uma espécie de hibridismo entre as teorias anteriores, unificando as partes de maior relevância.

Para essa nova teoria, a pena deve ecleticamente ter a capacidade de retribuição da sociedade, bem como a prevenção de novos crimes, manifestando-se, respectivamente, através dos

64 ZAFFARONI, E. Raúl e BATISTA, Nilo. **Direito Penal Brasileiro I**. p. 125.

castigos e da defesa da sociedade.⁶⁵

Hoje, no Brasil, há uma grande celeuma em relação à aplicação de penas privativas de liberdade, principalmente após a introdução de novas formas de punições diversas da prisão. Vale ressaltar que para alguns tipos penais a melhor medida a ser adotada visando tanto o caráter retributivo quanto o preventivo é a pena privativa de liberdade. Nesse sentido, veja a importante lição de Zaffaroni e Batista, como se segue:

A atual criminalização não cumpre essa função, salvo em casos excepcionais. A teoria o direito penal mínimo reconhece isso e, portanto, propõe uma radical redução do poder punitivo. [...] Contudo, *deve-se observar que essa proposta é totalmente contrária ao que acontece e implica a realização de um modelo de sociedade bem diverso*. [...] Como, porém, nos modelos atuais de sociedade a pena só por exceção assume a função que o minimalismo penal imagina em uma sociedade futura, é inútil centrar a discussão em torno de um remanescente hipotético. Na verdade, centrar a discussão nesse tema conduz a um debate sem consequências práticas imediatas, voltado para as alternativas de supressão total ou radical redução do poder punitivo, quando as tendências atuais caminham na direção exatamente oposta. [...] O poder punitivo não é legitimado pela tese do minimalismo penal, de vez que *ela não pode ser tratada como uma nova teoria da pena*, mas sim como uma proposta política digna de ser discutida, voltada para o futuro. Por outro lado, torna-se duvidoso que uma coerção limitada à evitação de conflitos (vingança) ou a sua interrupção (defender a vítima) seja realmente uma pena: quando esses riscos existem, de modo efetivo e iminente, convém pensar em coerção direta atual ou diferida. [...] Apesar da existência do poder punitivo amplo, sabe-se que existem fatos cruéis de vingança, como também conhecem-se casos gravíssimos de impunidade, que não deram lugar a estas reações (a impunidade dos torturadores da ditadura militar, por exemplo).⁶⁶

Enfim, o Direito Penal foi concebido para o Estado prover a paz social, mesmo que para isto tenha de promover a violência legítima contra uns poucos que insistem em perturbar a paz social de muitos. Como diria Vitor Hugo “*quem poupa os lobos, sacrifica as ovelhas*”.

6.2.5 O Utilitarismo da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, sob o sentido de praticidade

Dando continuidade, após fazer essa explanação teórica acerca do Utilitarismo científico e também da importância do Direito Penal com sua função, além de apresentação da finalidade dos preceitos secundários através das teorias da aplicabilidade das penas, passemos à

65 FERREIRA, Gilberto. **Aplicação da Pena**. Rio de Janeiro. p.29.

66 ZAFFARONI, E. Raúl e BATISTA, Nilo. **Direito Penal Brasileiro I**. p.129-130.

análise sob o enfoque da função do Direito Penal, bem como à finalidade das penas.

A função arrecadatória do Estado é sem sombra de dúvidas uma das funções mais importantes do Estado, pois somente com recursos financeiros abundantes é possível proporcionar melhorias na máquina estatal além de melhores serviços a seus cidadãos. Por outro lado, em um Estado não é apenas essa função que é importante. Preservar a segurança de seus habitantes, bem como a paz social, também possui importância estatal. Nesse sentido, ter um aparato de segurança pública eficiente é de grande valia. E, para tanto, além de outras medidas requer-se um arcabouço jurídico através de suas normas que dê aos órgãos estatais a certeza que seu serviço não será em vão, bem como não trazer uma sensação de impunidade por parte da sociedade.

Desta forma, em que pese, à legislação brasileira bem como ao entendimento dos nossos tribunais, é sabido que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento tem uma forte função utilitarista e arrecadatória, conforme entendimento de parte da doutrina.⁶⁷ Essa foi uma opção de política criminal passível de discussão sobre quais os efeitos benéficos têm trazido a nossa sociedade como um todo. É através dessa política onde há a priorização da arrecadação fiscal em detrimento da persecução penal. Para o professor Norberto Bobbio essa posição político-criminal sofreu uma forte influência do poder econômico das empresas e empresários, pois o poder econômico também está impregnado ao poder político, como se segue:

O estado assumiu a tarefa de governar a economia, a classe política exerce o poder não mais apenas através de formas tradicionais da Lei, do decreto legislativo, dos vários tipos de atos administrativos que, desde quando existe um regime parlamentar e um Estado de Direito (um Estado, entende-se, em que os atos da administração pública são submetidos a um controle jurisdicional), começam a fazer parte da esfera do poder visível mas, também através da gestão dos grandes centros de poder econômico (bancos, indústrias estatais, indústrias, subvencionadas etc.), da qual acima de tudo extrai os meios de subsistência dos aparatos dos partidos, dos aparatos dos quais por sua vez extrai, através das eleições, a própria legitimação para governar, o governo da economia pertencem grande parte à esfera do poder invisível, na medida em que se subtrai (senão normalmente, ao menos substancialmente) ao controle democrático e ao controle jurisprudencial.⁶⁸

Essa política de instrumentalização do Direito Penal apenas visando os cofres públicos acaba por inviabilizar a efetivação das consequências jurídicas do delito e nesse sentido implica na inutilização da função do Direito Penal Clássico. Ataca e desfigura a dogmática penalista ao atingir

67 FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. p 206

68 BOBBIO, Norberto. *O futuro da Democracia*. 11ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2009, p 117

fatalmente a função preventiva das penas, seja na forma da prevenção geral ou até mesmo na especial.

A prevenção geral que consiste, como visto antes, no receio de vir a sofrer uma sanção em caso de infringência da lei penal é totalmente extirpada do ordenamento jurídico pela extinção da punibilidade pelo pagamento por garantir ao infrator a certeza de que não sofrerá nenhuma admoestação penal por parte do Estado com o mero pagamento do tributo devido.

Da mesma forma, a prevenção especial da pena também sofre a mesma consequência haja vista que o infrator poderá usufruir da extinção da punibilidade pelo pagamento quantas vezes quiser. Não há nenhuma espécie de limitação, ou seja, mesmo quem já tenha cometido o mesmo fato típico antes poderá usufruir novamente de tal instituto. Neste sentido a reincidência não será levada em consideração para aplicabilidade do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Para reforçar tal posicionamento em relação a extinção punibilidade Romero Auto de Alencar, pesquisando o Direto Penal italiano, que também tinha instituto igual ao do Brasil e acabou por suprimi-lo, afirma o seguinte:

Atualmente, o Decreto Legislativo que trata do tema do crimes tributário (DLGS 74/2000), prevê em seu art.13 a possibilidade de uma mera circunstancia atenuante, redutora da pena à metade, desde que o infrator proceda ao pagamento do tributo devido, ainda que não integralmente (já que pode parcelar a dívida), antes de iniciada qualquer ação administrativa ou penal contra o mesmo. As razões para a mudança, segundo LANZI e ALDROVANDI, foram expostas pelo próprio legislador, alegando que a utilização do mecanismo da extinção da punibilidade estava frustando a função da pena, atribuindo um efeito criminógeno à situação.⁶⁹

Em relação ao posicionamento da doutrina e jurisprudência favorável a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, há argumentos diametralmente contrários que porém não são menos contundentes. Critica-se o instituto da extinção uma vez que com ele visa-se o mero enchimento dos cofres públicos. Para Douglas Fischer, tal posicionamento é “*simplista e limitado*” e fruto de “*repetição de determinados posicionamentos – muitas vezes apenas pela sua ementa – com ausência de uma valoração racionalmente fundamentada ou crítica*”.⁷⁰

69 ALENCAR, Romero Auto de. Crimes contra a ordem tributária: legitimidade da tutela penal e inadequação polico-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, p 156

70 FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. p 206 -207

Assim, pode-se destacar nos argumentos desse autor que é tecido, principalmente em relação às decisões dos tribunais, que falta mais aprofundamento ao tema para saber se realmente aquele posicionamento é o mais benéfico para a sociedade, buscando tentar entender na prática a repercussão daquele julgado, se estimularia a repetição da prática do ilícito penal. Fica claro que o que está ocorrendo é apenas a repetição dos argumentos das ementas dos julgados anteriores sem realmente descer a miúdo e examinar o caso de forma mais pormenorizada.

Na esteira desse pensamento, destaca-se o argumento de que a certeza de não sofrer com o peso da “mão” do Estado e a garantia da impunidade podem sim incentivar a prática de crimes contra a ordem tributária. O infrator tem, de antemão, a certeza que poderá cometer quantas vezes quiser a infração penal tributária ao longo do tempo e que, se por ventura for apanhado cometendo o crime, basta pagar os tributos que apenas seria exigível depois do lançamento definitivo a fim de ter sua pena extinta.

Em sentido oposto, se não houvesse tal instituto, ao menos o autor conviveria com o receio de ser apanhado e vir a sofrer a sanção penal. Assim, como visto anteriormente, agiria a função preventiva do preceito secundário, o que poderia possibilitar a redução da prática desse tipo de criminalidade pelo temor da imposição da sanção penal.

Por outro lado, a sustentação maior do instituto é arrecadação que seria majorada com redução das práticas delituosas contra a ordem tributária. Porém, não há nenhum estudo que aponte que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento como real aumento das receitas por consequência da redução desses delitos. Esse é o pensamento de Streck, *in verbis*:

Não há qualquer justificativa de cunho empírico que aponte para a desnecessidade da utilização do direito penal para a proteção dos bens jurídicos que estão abarcados pelo recolhimento de tributos, mormente quando examinamos o grau de sonegação no Brasil. Mais do que isto, para abrir mão – mesmo que de forma indireta – da proteção penal do bem jurídico insito a idéia de Estado Social, o legislador deveria demonstrar, antes, que os meios alternativos à sanção, como o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, tenha, nos últimos anos – mormente a partir da Lei 9.249 – proporcionado resultados que apontem, de forma efetiva, para a diminuição da sonegação de tributos. Ao contrário, com a instituição da previsão de extinção da punibilidade prevista desde a Lei 9.249, e a conseqüente retirada do direito penal dessa esfera de proteção do bem jurídico, houve considerável aumento da sonegação [...].⁷¹

71 STRECK, Lênio. **Bem jurídico e Constituição: da proibição de excesso (*Übermassverbot*) à proibição de**

Nas palavras do autor, muito pelo contrário não houve redução da sonegação. O que houve sim foi o aumento da sonegação fiscal. Desta forma, cai o argumento de que o instituto tem o poder de aumentar a arrecadação do Estado e reduzir os crimes contra a ordem tributária.

Por conseguinte, visando o combate aos crimes contra a ordem tributária, a política estatal tinha no mínimo duas opções a serem tomadas: a primeira seria a de promover a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária através do pagamento enquanto que o sujeito ativo nesse crime teria a certeza de que ficará impune se algum dia for pego em uma fiscalização cometendo o crime ou mesmo em flagrante delito no caso de crime de descaminho, bastando, para tanto, pagar o tributo para se ver livre de qualquer punição estatal; a segunda, a de não promover a extinção e o sujeito ativo ter, no mínimo, a dúvida de se poderá ou não um dia sofrer a persecução penal com a imposição de uma pena.

Ficar entre a certeza da impunidade ou a dúvida quanto a possível aplicação da sanção penal, não resta dúvida que a segunda posição é a mais acertada. Abrir mão da função preventiva da pena é no mínimo uma política temerária que não traz benefício algum a sociedade e a um país que está em fase de desenvolvimento. O Direito Penal tem seus dogmas que influenciam sobre maneira a vida em sociedade e jamais deverá ser utilizado da forma simplista e utilitarista como um mecanismo de arrecadação fiscal, se for assim, será, neste caso, apenas um mecanismo de cobrança de dívidas tributárias por parte do Estado.

6.2.5.1 Caso específico do crime de descaminho

Em relação ao crime de descaminho isso fica mais evidente, pois ter certeza da impunidade em muito encoraja e estimula a entrada de produtos estrangeiros no Brasil sem pagamento dos tributos devidos. Hoje, em qualquer cidade brasileira, tem uma feira de produtos frutos da importação irregular. Na maioria das vezes, tais produtos que entram no Brasil são oriundos de Paraguai. Existem, neste sentido, graças à falta de poder de repressão penal causada pela extinção da punibilidade dos crimes contra ordem tributária, empresas especializadas na

proteção deficiente (*Untermassverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais.
p18

compra e revenda de produtos do Paraguai. Vale dizer que a maioria desses produtos são oriundas da China e que para burlar a fiscalização entra no Brasil pelo Paraguai.

Muito mais do que atingir os cofres públicos, a entrada desses produtos causa um mal sem tamanho aos comerciantes que pagam seus tributos em dia e às indústrias brasileiras que não conseguem concorrer de igual para igual, pois suas cargas tributárias chegam a 40% (quarenta por cento) do valor final de seus produtos comercializados. Esses produtos que entram de forma clandestina no país não passam por nenhum tipo de avaliação de qualidade e segurança e, como muitos são brinquedos, acabam colocando nossas crianças em risco.

Essa ótica utilitarista e simplista de que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária segundo a visão político-criminais atuais não se sustenta na medida em que, além da certeza da impunidade por parte do infrator, resulta no aumento da prática desse crime. Neste sentido, a busca da arrecadação aos cofres públicos para o caso específico do crime de descaminho tem resultado negativo haja a vista que em vez de incentivar o recolhimento dos tributos nas aduanas, proporciona sim uma maior tranquilidade para a sonegação fiscal. Não paira qualquer dúvida que a certeza que o infrator penal tem que se for apanhado basta pagar os tributos para se livrar da persecução penal, aumenta o índice desse tipo de crime. Com o aumento desse ilícito a arrecadação que deveria crescer acaba diminuindo.

De outra forma, caso não houvesse tal instituto a pessoa pensaria duas vezes em praticar tais condutas, em consequência do caráter preventivo das penas. Como a prática do descaminho no Brasil é uma indústria que movimenta milhões de reais todos os meses, existem grupos especializados que de forma organizada praticam esse crime. Então é de suma importância a função preventiva das penas principalmente na sua forma especial. Se não vejamos, a função preventiva da pena especial atua sobre indivíduos que já cometeram crimes, atuando de forma individual e subjetiva para fazer com que a pessoa reflita sobre seus atos e não volte delinquir. Desta forma como os sujeitos ativos desse crime são reincidentes contumazes, porque vivem disso e pelo favorecimento do instituto não sofrem nenhuma sanção penal continuam sendo primários.

De outra forma se não houvesse o instituto da extinção da punibilidade uma vez que fosse aplicada a sanção penal do Estado sobre o sujeito ativo que deixaria de ser réu primário,

passaria a agir sobre o mesmo a função preventiva especial das penas que passaria a refletir sobre as consequências da reincidência e isso, com certeza, seria um grande desestímulo a reincidência da prática delituosa.

Como consequência atuando em conjunto a função preventiva da pena: a geral atuando sobre toda a sociedade de forma pedagógica inibindo a prática do crime; e por sua vez na forma especial atuando sobre o indivíduo desestimulando a reincidência proporcionaria um grande redução nos índices do delito de descaminho. Por sua vez, com a redução da prática do crime a arrecadação dos tributos em relação importação e exportação aumentaria substancialmente.

Por tudo isso, é que em que pese a corrente que defende a classificação do crime de descaminho como crime contra a ordem tributária e o instituto da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária terem nomes de peso e argumentos plausíveis. Por outro lado, para os que são contrários a tal instituto, a quantidade de vozes e argumentos fortes e convincentes não são menores. Nesse sentido não há dúvida que em relação ao crime de descaminho é totalmente descabida sua classificação como crime contra a ordem tributária pois sem sombra de dúvidas os bens jurídicos tutelados não se restringe a ordem tributária. Da mesma forma deixar de penalizar a conduta do crime de descaminho é um contrassenso pois incentiva sobre maneira a prática do delito e isso contribui para o aumento da evasão fiscal.

7. – Conclusão

A igualdade, tão desejada por todos (principalmente por aqueles que ao longo da história estiveram em posição de inferioridade dentro da sociedade), junto com outros direitos individuais, tais como a liberdade e a propriedade, formam o que se chama de direitos de primeira geração ou, como apresentado pela doutrina mais moderna, de primeira dimensão. Tais direitos surgiram com a Revolução Francesa e a Independência Americana, porém no Brasil, como tudo ocorre de forma mais tardia, foi somente com a Revolução de 1930 que esses direitos começaram a ser introduzidos.

Mais atualmente, a Constituição de 1988 consagrou esse e outros direitos em seu artigo 5º caput através da seguinte redação *“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”*⁷² Neste sentido, o direito à igualdade é sim um direito fundamental de todos que estiverem dentro do território brasileiro, seja brasileiro ou não. Temos ainda que, por força de expressa previsão constitucional do art 60 § 4º inciso IV, tal direito é uma cláusula pétrea e não pode ser abolido. E, mais ainda, por força do § 1º do artigo 5º, os direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Na esteira de tal pensamento, a igualdade, por ser uma norma constitucional, pode ser excepcionada apenas por outra norma constitucional, uma vez que ocupariam o mesmo patamar hierárquico jurídico. Neste sentido, apenas outra norma constitucional poderia promover algum nível de desigualdade com o fim exclusivo da busca pela isonomia. Assim, só é permitida essa desigualdade para promoção da equiparação, desta forma a igualdade formal seria *“tratar igual os iguais e desigual os desiguais na medida de suas desigualdade”*.⁷³

Portanto, como os crimes contra a ordem tributária em sentido amplo são na sua essência crimes contra o patrimônio, tais como o roubo e o furto, de maneira semelhante estas normas criam um tratamento diferenciado, ferindo o princípio da isonomia. Em relação ao princípio

⁷² Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

⁷³ Frase atribuída a Aristóteles

da isonomia, não é apenas em relação aos crimes de furto ou roubo que existe essa diferenciação reprovável. Até mesmo entre os sujeitos ativos dos crimes contra a ordem tributária há diferenciação, pois na medida em que um agente possa quitar seus débitos tributários e outro não, em que pese terem cometido o mesmo fato típico, o primeiro livrar-se-ia das garras da persecução penal enquanto que o segundo poderia até mesmo ser levado a prisão pelo não pagamento. Percebe-se, então, que em realidade o que define se o sujeito vai ser preso ou não é o saldo de sua conta bancária.

De maneira semelhante, porém não menos importante, é o princípio da proporcionalidade. Aqui vale ressaltar que os crimes contra a ordem tributária visam a proteção de um bem jurídico que seja diferente da própria ordem tributária. Assim posto, apenas algumas condutas são penalmente relevantes para a proteção dessa ordem. Neste sentido, obedecendo os princípios da intervenção mínima, da fragmentariedade e até mesmo da proporcionalidade, foram definidas as condutas que deveriam ser penalmente tipificadas.

Por conseguinte, assim como o princípio da proporcionalidade coíbe qualquer excesso por parte do poder legiferante, também visa coibir a insuficiência de proteção ao bem jurídico tutelado. Em síntese, tal princípio tenta evitar tratamentos extremos que não sejam justificados. É exatamente isso que ocorre com a extinção da punibilidade pelo pagamento, pois deixa a ordem tributária com uma proteção deficiente e não há uma justificativa plausível para isso, pois até o momento não há nenhum estudo comprovante de que tal instituto possibilite a redução dos crimes contra a ordem tributária. Muito pelo contrário.

Em qualquer outra situação semelhante, a certeza da impunidade faria crescer os índices de criminalidade, e isso não é diferente quando relacionados aos crimes contra a ordem tributária. Se o infrator tivesse uma pequena dúvida sobre a possibilidade de sofrer a sanção penal, ele ficaria receoso em cometer o ato ilícito. Mas com tal instituto, nem uma pequena dúvida paira sobre o autor, tendo sim a certeza de que se apanhado cometendo o crime, basta pagar os tributos para se livrar da prisão.

Como visto, o Direito Penal visa a proteção individual de cada um da sociedade e, por consequência de toda a sociedade. Por outro lado, um crime contra a ordem tributária não atinge

apenas um indivíduo, mas sim toda a sociedade, pois é através de recursos tributários que o Estado custearia uma saúde de qualidade, o transporte digno e a educação para as crianças. Esses são apenas alguns exemplos do poder de nocividade dos crimes contra a ordem tributária. Dentro dessa proteção que é proporcionada pelo Direito Penal, destacam-se as funções das penas que são a retributiva e a preventiva. Porém, em relação aos crimes contra a ordem tributária, ao retirar a punibilidade acaba-se por ceifar a função preventiva, uma vez que a sociedade deixa de ter um norte ético e moral a ser seguido, enquanto que o provável infrator deixa de temer a sanção que poderia ser aplicada, proporcionando assim um aumento considerável dos índices da prática desse crime.

Assim, dizer que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária reduziria a prática desses crimes e proporcionaria uma maior arrecadação é uma posição muito simplista, visando simplesmente a maior praticidade para a resolução do problema sem um aprofundamento na temática. Nesse sentido, sem um estudo aprofundado sobre eficácia do instituto, não há como afirmar que essa realmente é a melhor solução. Assim, há uma deficiente proteção acarretando enormes prejuízos aos cofres públicos através do incentivo a praticas delituosas. Desta forma, há sim uma necessidade de que a ordem tributária seja amplamente tutelada pelo direito penal para que assim possam ser reduzidos esses índices, bem como resgatado o tratamento isonômico e proporcional em relação tanto a estes quanto a outros crimes contra a propriedade bem como entre contribuintes com condições financeiras diferentes.

Por fim, por todas as ideias exposta é que o instituto da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, não alcançam os objetivos desejados, pois proporcionam impunidade e propicia o aumento dos crimes contra a ordem tributária o que faz reduzir a arrecadação fiscal. Além disso, fere os princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade ao dar tratamento desigual as situações semelhantes e desproporcional a o deixar o direito penal sem sua arma principal que são as penas o que provoca uma proteção deficiente aos bens jurídicos tutelados. Nesse sentido, em que pese opiniões contrárias, as quais respeitamos, é que tal instituto deve ser extirpado do sistema normativo nacional.

Referências Bibliográficas

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária: legitimidade da tutela penal e inadequação pólico-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**. São Paulo: Impetus, 2008

ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005

BRAGA CALHAU, Lélío Braga. **Resumo de Criminologia**. Rio de Janeiro: Impetus, 4ª edição, 2009.

BRASIL. **Ordenações Filipinas**. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/242733> . Acesso: 15 Abr 14

_____. **Lei 16, de 16 de dezembro de 1830. Código Criminal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim-16-12-1830.htm. Acesso: 10 Abr 14

_____. **Decreto n 847, de 11 de outubro de 1890. Código Penal**. Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=66049>. Acesso: 12 Abr 14

_____. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm. Acesso: 17 Abr 14

_____. **Lei 4.357, de 16 de julho de 1964**. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e da outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm. Acesso: 21 Mar 14

_____. **Lei 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso: 21 Mar 14

_____. **Lei 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso: 8 Mar 14

_____. **Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967**. Concede estímulos fiscais à capitalização das emprêsas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. . Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm. Acesso: 20 Abr 14

_____. **Lei 5.498, de 9 de setembro de 1968**. Extingue a punibilidade de crimes previstos na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outra

providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5498.htm. Acesso: 08 Mar 14

_____. **Lei 9.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso: 05 Mar 14

_____. **Lei 9.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso: 03 Mar

_____. **Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso: 05 Mar 14

_____. **Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.receita.planato.gov.br/Legislacao/leis/ant2001/lei943096.htm>. Acesso: 15 Mar 14

_____. **Lei 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm. Acesso: 15 Mar 14

_____. **Lei 10.643, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.643.htm. Acesso: 15 Mar 14

_____. **Lei 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/L12382.htm. Acesso: 15 Mar 14

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 15 Mar 14

_____. **Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo. Habeas Corpus 283.226/4.** Relator: Juiz Lewandowski Julgamento: 23/11/1995 Órgão Julgador: 2ª Câmara: v.u., RT 728/551.

_____. **Tribunal Regional da 3ª Região. Habeas Corpus 96.03.058815-6.** Relatora Juíza Sylvia Steiner Julgamento: 1/04/1997 Órgão Julgador: T2 - SEGUNDA TURMA Publicação: DJ 30/04/1997. Disponível: <http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7306231/habeas-corpus-hc-58815-sp-9603058815-62>. Acesso em 10 de junho de 2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus 48.805** Relatora: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA Julgamento:25/06/2007 Órgão Julgador: T6 - SEXTA TURMA Publicação: DJ 19.11.2007. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=titulo%3ASTJ+HC+48.805+SP>. Acesso em 10 de maio de 2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Habeas Corpus 25228**. Relator: Ministro NILSON NAVES Julgamento:27/10/2009 Órgão Julgador: T6 - SEXTA TURMA Publicação: DJ 08/02/2010. Disponível: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=HC+25228>. Acesso em 10 de maio de 2014

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1571**. Relator: Ministro GILMAR MENDES Julgamento:10/12/2003 Órgão Julgador: PLENO Publicação: DJ 30/04/2004. Disponível: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385547>. Acesso em 10 de junho de 2014

_____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus 81.611-8**. Relator: Sepúlveda Pertence. Julgamento:10/12/2003 Órgão Julgador: Pleno Publicação: DJ 13/05/2005. Disponível: [http://www.mpsc.mp.br/portal/conteudo/cao/cot/apoio_tecnico/hc_81611\[1\].pdf](http://www.mpsc.mp.br/portal/conteudo/cao/cot/apoio_tecnico/hc_81611[1].pdf). Acesso em 10 de junho de 2014

_____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus 85.942**. Relator: Ministro LUIZ FUX Julgamento:24/05/2011 Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA Publicação: DJ 29/07/2011. Disponível: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=HC+85.942>. Acesso em 10 de maio de 2014

BITENCOURT, Cezar. Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte especial 5**. São Paulo:Saraiva, 2007.

_____. **Manual de Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**, vol. 3, parte especial: dos crimes contra a dignidade sexual a dos crimes contra a administração pública – 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARNEIRO NETO, D. **A atipicidade do descaminho quando há perdimento de mercadoria**. Rio Grande. Âmbito Jurídico, 01 jun 2010. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7895>. Acesso em: 19 abril 2014.

CARVALHO, M. D. L. **Crimes de Contrabando e Descaminho**. São Paulo: Saraiva,1983.

DWORKIN, R. M . **É o direito um sistema de regras?**. Estudos Jurídicos, São Leopoldo, RS , v.34, n.92 , p. 119-158, set./dez. 2001.

FERREIRA, Gilberto. **Aplicação da Pena**. Rio de Janeiro: Forense, 2000

GALUPPO, Marcelo Campos. **Os princípios jurídicos no Estado Democrático de Direito: ensaio**

sobre o seu modo de aplicação. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 36, nº 143, julho/setembro 1999.

FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito.** Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

GOMES, Luiz Flávio. **Penas e medidas alternativas à prisão: doutrina e jurisprudência.** 2. Ed. Vol.1. Ver., Atual e Ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **Crimes Tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa.** Disponível em <http://www.lfg.com.br> Acesso em: 10 abril 2014

GOMES, Luiz Flávio e EL TASSE, Adel. **Os crimes tributários e a extinção de punibilidade.** Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>. Acesso em: 19 abril 2014.

INSTITUTO DE FILOSOFIA DA LINGUAGEM. **Dicionário de Filosofia Moral e Política.** Lisboa: Universidade Nova de Lisboa. Disponível em: <http://www.ifl.pt/private/admin/ficheiros/uploads/02260f474ec258a8a6512fb0779695df.pdf>. Acesso em: 12 Jun 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção do Crédito e Extinção da Punibilidade Contra a Ordem Tributária.** Disponível em http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20080731135615.pdf Acesso em: 20 maio 2014

MORAES, Henrique Viana Bandeira. Das funções da pena. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 108, jan 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12620&revista_caderno=3>. Acesso em jun 2014.

OLIVEIRA, Mariana. **Ministro do Supremo nega anular ação por furto de galinha em Minas.** Disponível em <http://g1.globo.com/politica/noticia/2014/04/ministro-do-supremo-nega-anular-acao-por-furto-de-galinha-em-minas.html>. Acesso em : 5 de maio de 2014

PINTO FERREIRA, Luís. **Princípios Gerais do Direito Constitucional moderno.** São Paulo: Saraiva, 1983,

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico.** São Paulo: Revistas do Tribunais, 2004

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo.** 23º ed. Malheiros: São Paulo, 2004, p. 210.

STRECK, Lênio. **Bem jurídico e Constituição: da proibição de excesso (*Übermassverbot*) à proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais.** Disponível em: http://leniostreck.com.br/index.php?option=com_docman&Itemid=40. Acesso em: 10 janeiro. 2014.

VIDIGAL, Edson. **Revista da FESMPDFT**, Brasília, v. 7, n. 14, jul.-dez. 1999.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro - parte geral.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

ZAFFARONI, E. Raúl e BATISTA, Nilo. **Direito Penal Brasileiro I.** Rio de Janeiro: Revan, 2003